

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Účetní reforma veřejných financí a její dopad do účetnictví a finanční situace města Konice

Accounting Reform of Public Finance and its Impact on Accounting and
Financial Situation of the Konice Town

Student: Bc. Simona Jarmarová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Simona Jarmarová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Účetní reforma veřejných financí a její dopad do účetnictví a finanční situace města Konice
Accounting Reform of Public Finance and its Impact on Accounting and Financial Situation of the Konice Town

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetní reforma v oblasti veřejných financí
 3. Aplikace vybraných účetních metod v účetnictví města Konice
 4. Analýza dopadu účetní reformy do finanční situace města
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Rozpočtová skladba v roce 2016*. Praha: Acha obec účtuje, 2016. 251 s. ISBN 978-80-9054-203-7.
- SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Praha: Acha obec účtuje, 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.
- SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2016 – 374 postupů účtování*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 656 s. ISBN 978-80-7554-004-1.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

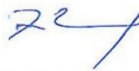
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, kromě příloh č. 1, 2, č. 4, 5 a č. 7, vypracovala samostatně. Přílohy č. 3 a č. 6, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 21. dubna 2017

.....
Bc. Simona Jarmarová

Obsah

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | Úvod | 5 |
| 2 | Účetní reforma v oblasti veřejných financí..... | 7 |
| 2.1 | Zásadní změny v právní úpravě vyplývající z účetní reformy veřejných financí | 9 |
| 2.1.1 | Centrální systém účetních informací státu | 10 |
| 2.1.2 | Zákon o účetnictví | 12 |
| 2.1.3 | Vyhláška č. 410/2009 Sb..... | 13 |
| 2.1.4 | Vyhláška č. 383/2009 Sb..... | 16 |
| 2.1.5 | Vyhláška č. 270/2010 Sb..... | 19 |
| 2.1.6 | Vyhláška č. 312/2014 Sb..... | 19 |
| 2.1.7 | České účetní standardy | 20 |
| 2.1.8 | Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor | 21 |
| 2.2 | Charakteristika města Konice | 21 |
| 2.2.1 | Historie města Konice | 22 |
| 3 | Aplikace vybraných účetních metod v účetnictví města Konice | 24 |
| 3.1 | Časového rozlišení nákladů a výnosů..... | 24 |
| 3.2 | Odpisování dlouhodobého majetku | 29 |
| 3.2.1 | Majetek města Konice | 31 |
| 3.2.2 | „Doprávkování“ majetku..... | 35 |
| 3.2.3 | Odpisování majetku ve městě Konice | 37 |
| 3.3 | Opravné položky..... | 39 |
| 3.4 | Rezervy | 45 |
| 3.5 | Ocenění majetku reálnou hodnotou | 49 |
| 4 | Analýza dopadu účetní reformy do finanční situace města | 53 |
| 4.1 | Analýza vlivu časového rozlišení a dohadných položek v účetní závěrce města..... | 53 |
| 4.2 | Vliv zavedení metody odpisování na účetní závěrku města Konice | 55 |
| 4.3 | Analýza vlivu opravných položek k pohledávkám v účetní závěrce města Konice.. | 60 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 4.4 | Dopad účetních rezerv na výkazy města Konice | 63 |
| 4.5 | Vliv ocenění majetku reálnou hodnotou na účetní závěrku města Konice..... | 65 |
| 4.6 | Zkušenosti zaměstnanců Městského úřadu s účetní reformu veřejných financí..... | 67 |
| 4.7 | Shrnutí | 69 |
| 4.8 | Doporučení pro město Konice | 71 |
| 5 | Závěr | 72 |
| | Seznam použité literatury | 74 |
| | Seznam zkratk | 78 |
| | Prohlášení o využití výsledků diplomové práce | |
| | Seznam příloh | |
| | Přílohy | |

1 Úvod

Veřejný sektor prochází ve vyspělých zemích světa v posledních desetiletích reformními procesy, které jsou nasměrovány ke zvýšení transparentnosti rozpočtových a účetních dat, zkvalitnění systému kontroly a odpovědnosti a celkově ke zvýšení efektivnosti veřejného sektoru. Prvním krokem, který vedl k rozsáhlé reformě účetnictví v oblasti veřejných financí v České republice, byla změna zákona o účetnictví z roku 2008. Tato fáze reformy měla za cíl souhrnně zvýšit kvalitu informací a vypovídací schopnost účetních dat a jejich využitelnost pro řízení a rozhodování účetních jednotek. Základním prvkem celé reformy bylo přiblížení účetnictví, účetního výkaznictví a vypovídací schopnosti účetních informací veřejného sektoru podnikatelským subjektům, přechod od cash-báze na aktuální účetní princip, tedy účtování nákladů a výnosů do období, s nímž časově a věcně souvisí, což jsou informace nezbytné pro efektivní řízení každého ekonomického systému. Dalším přínosem reformy je zveřejnění účetních a rozpočtových dat za jednotlivé organizace veřejného sektoru prostřednictvím integrovaného informačního systému Státní pokladny.

Účetnictví územně samosprávných celků se postupně přibližuje podnikatelským subjektům, ale veřejný sektor se bude vždy ze své podstaty od soukromého sektoru odlišovat. Zásadním rozdílem je rozdílnost cílů, kde cílem hospodaření organizací veřejné správy není tvorba zisku, ale především naplnění veřejného zájmu. Při přípravě účetní reformy veřejných financí byla také snaha o harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku, čímž se rozumí sjednocení a přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby účetní výkazy a účetní informace byly srozumitelné a srovnatelné. Tedy v rámci Evropské unie jsou to mezinárodní účetní standardy (IAS) a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které tvoří soubor mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek. IAS/IFRS jsou však špatně aplikovatelné do účetního systému územně samosprávných celků, a proto byly vytvořeny standardy pro veřejný sektor IPSAS.

Důležité změny v účetnictví přinesla vyhláška č. 410/2009 Sb., která nabyla účinnosti 1. 1. 2010. Nové účetní metody a postupy, jež se zavedly do účetnictví municipálních jednotek, byly velmi rozsáhlou změnou. Pro vybrané účetní jednotky z toho vyplynuly povinnosti v oblasti vedení účetnictví, oceňování a odpisování majetku, a nebo ve výkaznictví.

Hlavním cílem diplomové práce je zjistit a vyhodnotit dopad nově zavedených účetních metod do účetnictví některých vybraných účetních jednotek, jako je reálná hodnota, tvorba opravných položek, časové rozlišení, tvorba a zúčtování rezerv a problematika odpisování dlouhodobého majetku. Předmětem zkoumání diplomové práce je analýza vlivu metod na hodnotu majetku a zdrojů krytí v rozvaze a také dopad na náklady a výnosy, a tedy na výsledek hospodaření. Účelem práce je také vysvětlit významné změny, které proběhly od začátku účetní reformy veřejných financí.

Druhá kapitola diplomové práce sleduje základní změny, jež nastaly ve veřejném sektoru od roku 2010, zaměřuje se na podstatné rozdíly v zákonech, vyhláškách a českých účetních standardech, kterými se územní samosprávné celky řídí. První část této kapitoly mj. také zahrnuje informace o směrné účtové osnově, která je součástí vyhlášky č. 410/2009 Sb. a prošla výraznou změnou v souvislosti s účetní reformou.

Třetí kapitola diplomové práce se zabývá charakteristikou a právní úpravou jednotlivých účetních metod, včetně směrnic účetní jednotky. Tato kapitola obsahuje aplikaci vybraných účetních metod v účetnictví města Konice. Praktická část třetí kapitoly je zaměřena na oblast časového rozlišení, analýzy dlouhodobého majetku města Konice za účetní období 2014 a 2015, dopočet opravěk k 31. 12. 2011 a problematiku odpisování majetku města, následně jsou zde řešeny opravné položky, rezervy a ocenění majetku reálnou hodnotou. Kapitola tedy obsahuje názorné příklady k jednotlivým vyjmenovaným účetním metodám, které město Konice aplikuje na své účetnictví.

Čtvrtá kapitola diplomové práce je zaměřena na analýzu vlivu některých účetních metod na majetek vykazovaný v rozvaze, na náklady a výnosy obsažené ve výkazu zisku a ztráty města Konice. V závěru práce jsou také navržena řešení a doporučení pro tuto municipální jednotku, především je zde rada k obsahové náplni účetních směrnic, které město Konice k jednotlivým účetním metodám sestavuje. Při zpracování diplomové práce jsou využity metody komparace, popisu a analýzy.

2 Účetní reforma v oblasti veřejných financí

Od účetní reformy v oblasti veřejných financí uběhlo zhruba šest let a veřejná správa stále prochází častými změnami v právní úpravě. Reforma účetnictví veřejných financí byla odstartována novelou zákona o účetnictví č. 304/2008 Sb. a stanovila změny týkající se nového účetnictví státu s účinností od 1. 1. 2010. Nové závazné legislativní změny zasáhly radikálním způsobem do účetnictví organizačních složek státu a územních samosprávných celků. Poprvé byl zaveden aktuální princip účtování. Těmito změnami tak byl učiněn zásadní krok v přibližování účetní legislativy podmínkám platným v Evropské unii. [2]

Základním cílem této reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách. Prostřednictvím důvodové zprávy k novele zákona o účetnictví č. 304/2008 Sb. byly vymezeny základní cíle účetní reformy státu. **Reforma systému veřejné správy sledovala zejména následující cíle:**

- vytvoření účetnictví státu mělo směřovat zejména k přiblížení se podnikatelským subjektům, tedy účtování municipalit v analogii s účetnictvím korporací a přihlédnutím ke specifickým státu a jeho suverenitě, a to zejména zkvalitněním používání účetních metod u účetních jednotek veřejného sektoru,
- dalším cílem dle důvodové zprávy bylo efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci státu a příslušných vybraných účetních jednotek, a to včetně zachycení informací o potenciálních pohledávkách, potenciálních závazcích,
- odstranit rozšířenost dílčích evidencí a výkazů účetních jednotek napojených na veřejné rozpočty a majetek státu,
- sestavit účetní výkazy na Českou republiku, čímž měla být zvýšena kvalita informací poskytovaných za Českou republiku a zároveň mělo být zkvalitněno vykazování na úrovni municipální jednotek,
- posledním cílem byla důsledná elektronizace a digitalizace účetních záznamů za účelem snížení administrativní náročnosti na vedení účetnictví a na příslušné kontrolní mechanismy. [25]

Dle posledního bodu měla účetní reforma za cíl snížení administrativní náročnosti, ale v praxi došlo naopak k výraznému navýšení. Kromě cílů účetní reformy byly také stanoveny Ministerstvem financí ČR základní principy, které jsou okrajově popsány níže.

Jednotlivé základní principy a jejich popis vztahující se k reformě veřejné správy dle Ministerstva financí ČR byly:

- **Princip vytvoření odpovídajících podmínek** – aby mohl systém účetnictví státu dobře fungovat, musí být stanoveny přesné podmínky a pravidla, kterými se účetní jednotky budou řídit. Tedy pro vznik účetnictví státu bylo nutné vytvoření právních, technických a dalších prostředků.
 - **Princip efektivnosti zvolených prostředků** - rozsah a náročnost (finanční, časová, technologická apod.) ukládaných povinností odpovídaly přínosu, který získá stát i ostatní uživatelé z informací zobrazených v účetnictví.
 - **Princip věrnosti zobrazované informace** - vznik účetnictví státu měl zajistit získání agregovaných a konsolidovaných informací o hospodářské situaci státu jako celku. Pokud budou tyto informace správné, úplné a včasné, poskytnou odpovídající „obraz“ hospodářské situace státu. Z hlediska věrnosti zobrazení hospodářské situace státu je základním požadavkem správnost (pravdivost) zachycení skutečností. Při zavádění jednotlivých změn je tudíž z hlediska požadavku „správnosti“ nezbytné zohlednit splnění hned několika podmínek pro provádění účetních zápisů.
 - **Princip včasnosti** - vypovídací schopnost účetních informací se zvyšuje se zkracováním doby mezi vznikem (zveřejněním) informace a stavem, o kterém vypovídá. Významnost „včasnosti“ se zvyšuje, pokud jsou tyto informace využívány k „operativnímu“ řízení. Především elektronizace a digitalizace účetních záznamů a jejich propojení s ostatními databázemi by mělo zajistit podmínky pro včasnost při získávání požadovaných účetních záznamů a zvýší jejich konečnou využitelnost.
- [28]

Prvním rokem realizace účetní reformy byl rok 2010, který byl považován za rok přelomový, kdy byla přijata celá řada právních předpisů, které mají v začátku pomoci vybraným účetním jednotkám při přechodu na nový systém zavádění jednotného účetnictví státu. Zavedení reformy bylo provedeno v několika krocích, podle koncepce vytvoření účetnictví státu a státní pokladny. Ministerstvo financí si bylo vědomo všech komplikací spojených se zaváděním změn v oblasti účetnictví, a proto fázování celého projektu bylo nastaveno tak, aby byly rozloženy jednotlivé požadavky na dotčené účetní jednotky do více účetních období. Následující tabulka uvádí postupné zavádění účetní reformy.

Tab. 2.1 Základní schéma rozfázování Účetní reformy v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu k 1. lednu 2010.

| Metody | Hlavní úkoly účetních jednotek | První aplikace (nejzazší termín) |
|------------------------------------|---|----------------------------------|
| Změna směrné účtové osnovy | Nastavení převodových můstků a převedení zůstatků | 1. 1. 2010 |
| Nové části a vzory účetní závěrky | Předávání do CSUIS, úprava software | 20. 7. 2010 |
| Nové metody a postupy účtování | Posouzení hladiny významnosti, nastavení postupů účtování | 20. 7. 2010 |
| Účtování na podrozvahových účtech | Účtování na podrozvahových účtech | v průběhu let 2010-2011 |
| Odpisování majetku u OSS a ÚSC | Stanovení doby životnosti, sestavení odpisových plánů. Stanovení opravek | 31. 12. 2011 |
| Tvorba opravných položek k majetku | Aplikace ČÚS 706 (k pohledávkám již v roce 2010) | 31. 12. 2011 |
| Rezervy | Aplikace ČÚS 705 | 1. 1. 2010 |
| Časové rozlišení | Aplikace vyhlášky MF ČR č. 210/2009 Sb. | 1. 1. 2010 |
| Předávání statistických dat | Organizační zajištění třídění účetních případů dle statistických požadavků | červenec 2012 |
| Konsolidace | Sestavení účetních výkazů za Českou republiku | 2013/2014 |
| Ocenění majetku 1 Kč | Organizační zajištění ocenění a zaúčtování majetku | nejpozději do 1. 1. 2012 |
| Ocenění majetku reálnou hodnotou | Organizační zajištění ocenění stávajícího majetku určeného k prodeji a zajištění účtování o nových účetních případech | nejpozději do 31. 12. 2011 |

Zdroj: [2]

Tab. 2.1 udává termíny pro aplikaci metod, které vycházely z účetní reformy veřejných financí. Některé termíny, jak vyplývá z této tabulky, nebyly dodrženy, a to např. sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Konsolidační vyhláška nabyla účinnosti až 1. 1. 2015, a proto se tedy termín sestavení účetních výkazů za ČR posunul. Ministerstvo financí poprvé sestavilo účetní výkazy za Českou republiku za rok 2015. Odpisování dlouhodobého majetku mělo být provedeno původně od 1. 1. 2011, ve skutečnosti byl posun na 31. 12. 2011.

2.1 Zásadní změny v právní úpravě vyplývající z účetní reformy veřejných financí

Tato kapitola bude zaměřena na významné rozdíly v právních předpisech, které souvisí s reformou účetnictví státu, a také zde budou zmíněny změny, které nastaly od roku 2010. Důležitým právním předpisem v oblasti účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V zákoně o účetnictví v § 1 jsou popsány účetní jednotky, které

se musí řídit ustanovením tohoto zákona, a vztahuje se tedy i na územní samosprávné celky (města, kraje, obce). V souvislosti s účetní reformou došlo k řadě legislativních změn a úprav právních předpisů, kterými je regulováno účetnictví. Aby bylo možné mluvit o účetnictví, musí být naplněny základní předpoklady, které představují základní axiomy účtování. Obecné účetní zásady a pravidla představují základní rámec účetnictví. Zásady vyplývající ze zákona o účetnictví musí respektovat i vybrané účetní jednotky:

- fair and true view,
- akruální koncept,
- bilanční kontinuita,
- koncept účetní jednotky,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky,
- koncept konzistentnosti,
- zásada opatrnosti,
- zásada zákazu kompenzace (vzájemného vyrovnání),
- koncept přednosti obsahu před formou,
- zásada reálného ocenění. [1]

2.1.1 Centrální systém účetních informací státu

Centrální systém účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“) je určen ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek. Základní právní rámec pro vedení CSÚIS je dán zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). V CSÚIS jsou jednak shromažďovány účetní záznamy od stanovené množiny účetních jednotek a zároveň CSÚIS umožňuje přebírání některých shromážděných účetních záznamů vyjmenovanými účetními jednotkami. Při účetní reformě veřejných financí bylo očekáváno, že shromážděné účetní záznamy budou vynakládány tak, aby byly zajištěny výstupy pro všechny oprávněné uživatele CSÚIS:

- pro účely operativního řízení, které zajistí zjištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci celků a příslušných účetních jednotek,
- pro účely konsolidační, které umožní sestavení účetních výkazů za dílčí konsolidační celky státu a účetních výkazů za Českou republiku,

- pro ostatní účely, zejména pro účely statistické a kontrolní, které umožní snížení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky. [26]

V CSÚIS jsou shromážděny informace, které je možné dále vyhodnocovat a za použití odpovídajících nástrojů využít při řízení hospodaření veřejného sektoru na všech jeho úrovních. Do CSÚIS, resp. jeho částí, mají přístup kromě Ministerstva financí i další subjekty v rozsahu své působnosti, zejména ostatní ministerstva, správci kapitol a kraje. Další přidanou hodnotou je sestavení účetních výkazů metodou konsolidace za dílčí konsolidační celky státu (kapitoly, kraje a municipality). Takto zpracované výkazy nabízí přesnější pohled na hospodaření jednotlivých dílčích konsolidačních celků a skutečnou ekonomickou situaci. Do konsolidačního celku Česká republika jsou začleněny nejen vybrané účetní jednotky, ale též například obchodní společnosti, ve kterých má stát podíly a ostatní účetní jednotky vykonávající veřejné služby s podílem státu (veřejnosti) na jejich řízení. Dále CSÚIS slouží ke shromažďování finančních výkazů a doplňujících údajů dle vyhlášky č. 5/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti. Dříve to byla vyhláška č. 449/2009 Sb., kterou však od roku 2015 nahradila vyhláška č. 5/2009 Sb.

Základní kroky sběru dat dle blokového schématu MF ČR

Účetní jednotka musí registrovat svou zodpovědnou osobu (resp. náhradní zodpovědnou osobu) dle procesu popsaného ve vyhlášce č. 383/2009 Sb. Zodpovědná osoba zasílá automaticky zašifrované XML soubory pomocí SOAP rozhraní (preferovaná varianta), nebo manuálně pomocí Webové aplikace, případně aplikace Dávkové výkazy. CSÚIS ověří správnost zašifrování, zodpovědnou osobu a strukturu přijaté XML zprávy. O výsledcích zpracování informuje pomocí stavové zprávy Zodpovědnou osobu (i všechny Náhradní zodpovědné osoby). CSÚIS provede kontrolu na číselníky, vnitro výkazové a mezi výkazové kontroly. O výsledcích kontrol informuje pomocí stavové zprávy zodpovědnou osobu (i všechny náhradní zodpovědné osoby). Správce CSÚIS, správci kapitol a krajské úřady kontrolují správnost zaslaných výkazů. Zodpovědná osoba zasílá zašifrované XML soubory obsahující opravená data v případě chyby. Nakonec jsou data uložena a zpřístupněna pro reporting. [26]

2.1.2 Zákon o účetnictví

Zákonem o účetnictví mělo být vytvořeno legislativní, technické prostředí, personální zajištění a metodické řízení. Novela zákona o účetnictví definovala v § 1 odst. 3 nový pojem vybrané účetní jednotky. Mezi vybrané účetní jednotky patří zdravotní pojišťovny a některé vybrané účetní jednotky (dále jen NVÚJ), kterými jsou:

- organizační složky státu,
- státní fondy podle rozpočtových pravidel,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace.

Do vybraných účetních jednotek patřil i Pozemkový fond ČR, ale od roku 2013 byl zrušen a přešel na organizační složku státu Státní pozemkový úřad. Od 1. 1. 2014 Pozemkový fond ČR nepatří mezi vybrané účetní jednotky, dle zákona o účetnictví § 1 odst. 3. Další změnou v návaznosti na účetní reformu veřejných financí je doplnění § 1 o odstavce 3 a 4. V odstavci 3 jsou vymezeny vybrané účetní jednotky, jak již bylo zmíněno, a dále jsou zde stanoveny podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu a v § 4 včetně povinnosti sestavovat účetní výkazy za ČR, které též spravuje centrální systém účetních informací státu.

Novela zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2011 řešila právo nesestavovat u „menších“ vybraných účetních jednotek přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Od 1. 1. 2016 byla zavedena kategorizace účetních jednotek, dle § 1b zákona o účetnictví, na mikro, malé, střední a velké. Za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu (banky, pojišťovny, zajišťovny, penzijní společnosti, zdravotní pojišťovny) a také vybraná účetní jednotka. Vybrané účetní jednotky dle § 18 odst. 2 zákona o účetnictví sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2. Tedy aktiva celkem 40 000 000 Kč a roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč. [14]

Zákonem o účetnictví § 27 odst. h bylo stanoveno pro vybrané účetní jednotky povinné ocenění reálnou hodnotou u majetku, který je určen k prodeji. Také byla zavedena povinnost sestavovat Výkaz zisku a ztráty pro všechny účetní jednotky, ale s účinností od 1. 1. 2016

stanovuje zákon o účetnictví v § 21 a odst. 9, že malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis. Od roku 2016, dle § 9 odst. 3 zákona o účetnictví, ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetnictví účetní jednotky, pokud tak u příspěvkové organizace rozhodne její zřizovatel nebo je malou účetní jednotkou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

2.1.3 Vyhláška č. 410/2009 Sb.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky nabyla účinnosti dne 1. 1. 2010 a nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb., kterou se prováděla některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. Základním cílem vyhlášky č. 410/2009 Sb. je definovat obsahovou náplň položek účetní závěrky a dále stanovit aplikace jednotlivých účetních metod, zejména oceňování majetku, souborů majetku, postupy při tvorbě opravných položek a rezerv a postupy odpisování. V příloze vyhlášky jsou také vzory jednotlivých výkazů. Z důvodu rozsáhlosti problematiky novelizací vyhlášek u vybraných účetních jednotek zde budou popsány pouze některé významné změny. [13]

Součástí této vyhlášky je směrná účtová osnova a účtový rozvrh, který je také upraven zákonem o účetnictví v § 14, dle tohoto paragrafu směrnou účtovou osnovu určuje uspořádání a označení účetních tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření; toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky. Také je zde zahrnuta výjimka pro vybrané účetní jednotky a to, že směrná účtová osnova může určit i uspořádání a označení analytických účtů a označení a uspořádání podrozvahových účtů. Směrná účtová osnova slouží jako podklad pro sestavení účetního rozvrhu. Podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., se směrná účtová osnova člení na účtové třídy, účtové skupiny a syntetické účty, v příloze č. 7 této vyhlášky je stanovena struktura směrné účtové osnovy. Nastavení převodových můstků a převedení zůstatků bylo důležité při účetní reformě u směrné účtové osnovy. Vzor převodového můstku je v příloze k účetnímu standardu 702 – *Otevírání a uzavírání účetních knih*. Zásadní rozdíly ve směrné účtové osnově od roku 2009, oproti roku 2010, bylo zavedení nových účetních skupin, jako jsou např. účty týkající se opravných položek

k majetku, k zásobám a pohledávkám. Účtová třída 4 – *Náklady organizačních složek státu a územních samosprávných celků* byla zrušena a nahrazena syntetickými účty účtové třídy 5. Byla zavedena nová účtová třída 4 – *Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní účty*. Novinkou od roku 2010 je také zavedení podrobné struktury účtové třídy 9 – *Podrozvahové účty*. Z hlediska nákladových účtů přibyla účtová skupina 56 - *Finanční náklady*, účtová skupina 57 a skupina 58 – *Náklady ze sdílených daní a poplatků*. Přibyly nové účty jako např. 523 – *Náklady z dávek sociálního zabezpečení*, 539 – *Vratky daní z nadměrných odpočtů*, 548 – *Tvorba fondů*, 553 – *ZC prodaného DHM* a 554 – *Prodané pozemky*, 557 – *Náklady z odepsaných pohledávek*, dále došlo k rozsáhlé změně číslování většiny účtů. Ohledně výnosových účtů přibyla skupina 63 – *Výnosy z daní a poplatků*, 66 – *Finanční výnosy* účtová skupina 67 a 68 – *Výnosy ze sdílených daní*. Pro názornost, je v Tab. 2.2, uvedeny účtové třídy platné v roce 2009 a 2010.

[5]

Tab. 2.2 Účtové třídy směrné účtové osnovy dle Vyhlášky č. 505/2002 Sb. a 410/2009 Sb.

| Vyhláška | | Komentář |
|---|---|--|
| 505/2002 Sb. | 410/2009 Sb. | |
| Účtové třídy | Účtové třídy | |
| 0 – Dlouhodobý majetek | 0 – Dlouhodobý majetek | ÚT rozšířena o SÚ 015, 044, 045, 053, 068, zrušen SÚ 026, 064 a proběhla úprava názvů |
| 1 - Zásoby | 1 – Zásoby a opravné položky | ÚT 1 byla rozšířena o ÚS 15, 16, 17, 18, 19, o SÚ opravných položek vč. úpravy názvu ÚS 1 |
| 2 – Vztahy k státnímu rozpočtu, k OSS, k ÚSC a rozpočtové a ostatní finanční účty | 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky | Významné zjednodušení a zpřehlednění této ÚS včetně přetřídění majetku, resp. závazků z hlediska obsahu na jiné SÚ |
| 3 – Zúčtovací vztahy | 3 – Zúčtovací vztahy | SÚ zúčtovacích vztahů je nutné posuzovat z hlediska § 19 odst. 7 zákona (dlouhodobé - krátkodobé) |
| 4 – Náklady OSS a ÚSC | | Zrušena a nahrazena syntetickými účty účtové třídy 5 |
| | 4 – Jmění, fondy, VH, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování | Přibyla nová účtová třída 4 |
| 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví | 7 a 8 – Vnitroorganizační účetnictví | Účetní třídy zůstávají nezměněny |
| 9 – Fondy, VH, dlouhodobé úvěry a půjčky, rezervy, závěrkové a podrozvahové účty | | Zrušena ÚT 9 a převedena na syntetické účty účtové třídy 4. |
| | 9 – Podrozvahové účty | Nová účtová třída 9 |

Zdroj: [7], vlastní zpracování

Směrná účtová osnova se od počátku účetní reformy stále mění v důsledku nově vydávaných prováděcích vyhlášek, zejména bylo upraveno číselné označení účetních skupin a jejich názvů, změnilo se číselné označení syntetických účtů a jejich názvů, číselné označení podrozvahových skupin a jejich názvů a číselné označení podrozvahových účtů včetně jejich názvů směrné účtové osnovy. V roce 2014 přibyla dva nové syntetické účty účtové skupiny 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, a to účet 035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji a 036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji. Příloha 7 této diplomové práce obsahuje směrnou účtovou osnovu, kde jsou uvedeny veškeré syntetické účty.

V účtové třídě 3 – *Zúčtovací vztahy* byly zrušeny některé závazkové a pohledávkové účty. Dále přibýly syntetické účty 337 – *Zdravotní pojištění a* 338 – *Důchodové spoření*. Ve větší míře se změnila účtová skupina 35 – *Pohledávky a závazky ze správy daní*, kde přibyla řada účtů, to samé i u účtové třídy 9 – *Podrozvahové účty*. Rok 2015 přinesl změny pouze v názvosloví a přibyl syntetický účet 475 - *zprostředkování dlouhodobých transferů*. Větší změny ve směrné účtové osnově lze opět vysledovat v roce 2016, kde došlo k vyrušení účtů 044 – *Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku* a 045 – *Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku*. Dále jsou nové dva syntetické účty v účtové třídě 9, syntetický účet 975 a 976, které obsahují krátkodobé a dlouhodobé budoucí dluhy z titulu plnění z přijatého kolaterálu, jinak došlo u několika syntetických účtů pouze ke změně názvosloví. [7]

2.1.4 Vyhláška č. 383/2009 Sb.

Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech) upravuje sběr a přenos dat do CSÚIS a nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2010. Vyhláška stanoví pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů, rozsah a četnost předávání těchto záznamů, které vybrané účetní jednotky mají povinnost předávat účetní záznamy do CSÚIS, dále řeší způsob a rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtu státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazů obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti a nakonec požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů. [12]

K význačnému mezníku, který nastal u této vyhlášky v roce 2012, došlo při definování Pomocného analytického přehledu a okruhu povinných vybraných účetních jednotek, jež jej budou sestavovat. Dne 1. 1. 2016 byla provedena změna této vyhlášky ve znění nové vyhlášky č. 370/2015 Sb. Úpravy provedené jmenovanou vyhláškou se týkají zejména odstranění neaktivních registrovaných uživatelů, zrušení povinnosti sledovat a vykazovat průměrnou marži, zpřesnění, uspořádání a označení položek PAP, zpřesnění informací pro účely monitorování a řízení veřejných financí. [12]

Pomocný analytický přehled

Pomocný analytický přehled (dále jen „PAP“), dle vyhlášky č. 383/2009 Sb. § 3a, předávají účetní jednotky elektronicky ve formalizované dávce. Tento přehled slouží pro účely

monitorování a řízení veřejných financí a pro potřeby sestavení účetních výkazů za ČR a za dílčí konsolidační celky státu. PAP se sestavuje dle vyhlášky v peněžních jednotkách české měny a vykazuje se v korunách českých s přesností na dvě desetinná místa. Pokud municipální jednotka v účetním období naplní podmínky pro předávání PAP, a v následujícím účetním období tyto podmínky nesplní, může ukončit předávání PAP nejdříve po uplynutí tří po sobě jdoucích účetních období, ve kterých PAP předává. [27]

Skupiny vybraných účetních jednotek, které předávají PAP:

- organizační složky státu,
- státní fondy,
- příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je organizační složka státu,
- kraje,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- obce – pokud počet obyvatel k 1. lednu bezprostředně předcházejícího účetního období je 3000 a více obyvatel,
- příspěvkové organizace zřízené obcí, dobrovolným svazkem obcí nebo krajem – pokud jejich aktiva celkem (netto) ve dvou bezprostředně předcházejících účetních obdobích jsou vyšší než 100 milionů Kč. [27]

Periodicita předávání PAP je čtvrtletně. Termíny předávání PAP do CSÚIS jsou uvedeny v Tab. 2.3 Tyto termíny jsou také stanoveny v Příloze č. 2 b vyhlášky č. 383/2009 Sb., (technická vyhláška o účetních záznamech).

Tab. 2.3 Termíny pro předávání Pomocného analytického přehledu

| Vykazované období | Předávané části PAP | Termín předávání |
|-------------------|---------------------|---------------------------------|
| 1. 1. - 31. 3. | Části I. až XIII. | do 30. dubna |
| 1. 1. - 30. 6. | Části I. až XIII. | do 30. července |
| 1. 1. - 30. 9. | Části I. až XIII. | do 30. října |
| 1. 1. - 31. 12. | Části I. až XVII. | do 25. února následujícího roku |

Zdroj: [24]

Obsah PAP lze formálně rozdělit do čtyř úrovní:

I. úroveň – Část I, Část II a Část III - obsahuje údaje o vybraných syntetických účtech v detailním členění,

II. úroveň - Část IV, Část V, Část VI, Část VII, Část VIII a Část IX - obsahuje údaje o charakteru přírůstků a úbytků na vybraných syntetických účtech rozvahy v detailním členění. Celkový obrát na straně MÁ DÁTI/DAL syntetických účtů a členění z Části I. je rozkládán do definovaných kategorií změn stavů, ke kterým dochází v důsledku transakcí, přecenění a ostatních změn stavu,

III. úroveň - Část X, Část XI, Část XII a Část XIII - ve vybraných případech detailněji rozkládá údaje uvedené v předchozích částech PAP (Části I až IX) v členění podle jednotlivých partnerů aktiva/pasiva anebo jednotlivých partnerů transakce, popř. podle obojího tohoto členění současně,

IV. úroveň - Část XIV, Část XV, Část XVI a Část XVII - obsahuje změny vlastnických podílů majetkových účastí, včetně těch, ke kterým došlo během běžného účetního období, přehled podrozvahových účtů v detailním členění a jejich počáteční stavy a konečné stavy, detail podle jednotlivých partnerů podrozvahového účtu pro každý nenulový řádek v Části XV a vysvětlení významných částek na jednotlivých řádcích syntetických účtů (Části I, II, III a XV). Veškeré tyto části tvořící IV. úroveň PAP slouží pro účely sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu a jsou předávány do CSÚIS ročně, a to ve stavu k 31. 12. daného účetního období. [27]

Povinností účetních jednotek je také předávání konsolidačních účetních záznamů. Termíny a výkazy předávané do centrálního systému účetních informací státu znázorňuje Tab. 2. 4 v upravené podobě. Tyto údaje jsou také v příloze č. 3 k vyhlášce č. 383/2009 Sb.

Tab. 2.4 Termíny pro předávání konsolidačních účetních záznamů

| Název výkazu | Termíny pro předávání účetních výkazů |
|--------------------------------------|---|
| Rozvaha | čtvrtletně ve stavu k 31. 3., 30. 6., 30. 9. - mezitimní úč. závěrka, a to do 25. dne následujícího měsíce a ročně k 31. 12. – řádná úč. závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku |
| Výkaz zisku a ztráty | termíny stejné jak u rozvahy. |
| Přehled o peněžních tocích | ročně , tj. ve stavu k 31. 12. – řádná účetní závěrka, a to do 20. 2. následujícího roku |
| Přehled o změnách vlastního kapitálu | termíny předávání stejné jak u Přehledu o peněžních tocích |
| Příloha | termíny stejné jak u rozvahy a výkazu zisku a ztráty |
| Pomocný konsolidační přehled | ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to do 31. 7. následujícího roku |
| Seznam ÚJ patřících do kon. celku | ročně , tj. ve stavu k 31. 12., a to 15. 1. následujícího roku |
| Pom. kon. záznam | do 10 pracovních dnů od obdržení požadavku na předávání PKZ ministerstvem, nestanoví-li ministerstvo lhůtu pro předání delší |

Zdroj: Příloha č. 3 k vyhlášce č. 383/2009 Sb., vlastní zpracování

Účetním jednotkám, které mají povinnost předávat Pomocný analytický přehled, se lhůta pro předávání konsolidačních účetních záznamů prodlužuje o pět dnů, tj. u mezitimní účetní závěrky do 30. dne následujícího měsíce a u roční účetní závěrky do 25. 2. následujícího roku. V roce 2016 byla příloha č. 3, vyhlášky č. 383/2009 Sb., rozšířena o nový účetní záznam tzv. Pomocný konsolidační záznam.

2.1.5 Vyhláška č. 270/2010 Sb.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, s účinností od 5. 10. 2010 řeší problematiku provádění inventarizací u vybraných účetních jednotek, a to jak z pohledu formálních požadavků, které jsou podstatně rozsáhlejší než například u podnikatelských subjektů, tak i dopady věcné, například povinnost účetních jednotek provádět fyzické inventury u pozemků či požadavek na inventarizaci cizích věcí umístěných na nemovitém majetku municipálních jednotek či v něm. [10]

2.1.6 Vyhláška č. 312/2014 Sb.

Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), nabyla účinnosti od 1. 1. 2015. Tato vyhláška stanoví v § 1 rozsah a způsob sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku Česká republika do vyšších dílčích konsolidačních celků státu a do dílčích konsolidačních celků státu (dále jen „konsolidační celek státu“), uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv, nákladů a výnosů a peněžních toků, vysvětlujících

a doplňujících informací v příloze za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, dále upravuje metody konsolidace a jejich použití při sestavování účetních výkazů, způsob sestavení účetních výkazů za ČR a za dílčí konsolidační celky státu a stanovení pravidel konsolidace, pravidla pro přenos účetních záznamů v technické formě. [11]

2.1.7 České účetní standardy

České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen „ČÚS“) jsou posledním legislativním zdrojem týkajícím se municipálních jednotek. ČÚS stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování, tedy konkretizují a rozvádějí zákon o účetnictví a prováděcí vyhlášku. Jak ukazuje Tab. 2.5, v roce 2009 byly vydány účetní standardy 701, 702 a 704, s účinností od 1. 1. 2010, tím také došlo ke zrušení ČÚS 501 až 522. V roce 2010 byly vydány ČÚS 703, 705, 706 a 707 s účinností k 1. 1. 2011 a poslední dva standardy č. 709 a 710 byly vydány s účinností od 1. 1. 2013. V Příloze 1 této diplomové práce je uvedena tabulka s českými účetními standardy dle vyhlášky č. 505/2002 Sb.

Tab. 2.5 Přehled vydaných Českých účetních standardů č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky platné ke dni 1. ledna 2016

| ČÚS | Název | Účinnost |
|-----|---|--------------|
| 701 | Účty a zásady účtování na účtech | 1. 1. 2010 |
| 702 | Otevírání a uzavírání účetních knih | 1. 1. 2010 |
| 703 | Transfery | 1. 1. 2011 |
| 704 | Fondy účetní jednotky | 1. 1. 2010 |
| 705 | Rezervy | 1. 1. 2011 |
| 706 | Opravné položky a vyřazení pohledávek | 1. 1. 2011 |
| 707 | Zásoby | 1. 1. 2011 |
| 708 | Odpisování dlouhodobého majetku | 31. 12. 2011 |
| 709 | Vlastní zdroje | 1. 1. 2013 |
| 710 | Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek | 1. 1. 2013 |

Zdroj: [23]

V návaznosti na záměry celé reformy se změnil také přístup k požadavku dodržování účetních standardů. Před změnou § 36 odst. 1 zákona o účetnictví se mohla účetní jednotka od postupů daných účetními standardy odchýlit, pokud tím zajistila věrnější a poctivější obraz předmětu účetnictví. V nové úpravě je dodržování standardů ve vybraných účetních jednotkách povinné. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Toto ustanovení upravuje pro vybrané účetní jednotky přednost účetního případu či účetního postupu upraveného v ČÚS, kdy není možnost se odchýlit z důvodu věrného obrazu. Pokud účetní postup ke konkrétnímu účetnímu případu

není v ČÚS uveden, je třeba zvolit zaúčtování a vybrat účetní souvztažnosti dle obsahového vymezení účtu v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb., a teprve když ani ve vyhlášce nelze nalézt řešení, tak použít ustanovení zákona o účetnictví, tedy obecné metody k věrnému zobrazení účetního případu. [2]

2.1.8 Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

Mezinárodní účetní standardy jsou v rámci Evropy nejrozšířenějším systémem účetnictví. Obchodní společnosti v ČR mohou za určitých podmínek, zejména ty korporace, které mají akcie kótované na burze cenných papírů, aplikovat mezinárodní účetní standardy pro podnikatelské subjekty. Aplikace mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS v praxi ukazuje, že jejich použití je málo vhodné pro účetnictví municipálních účetních jednotek. Proto byla v mezinárodním měřítku vytvořena Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (The International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), jejímž úkolem je vypracovat pravidla a zásady pro specifické problémy organizací veřejného sektoru. Z porovnání IPSAS a legislativy veřejného sektoru v ČR vyplývá, že mezi českou právní úpravou účetnictví veřejného sektoru a IPSAS se vyskytují rozdíly, zejména v koncepci, účetních výkazech a v oblasti oceňování, protože účetnictví veřejného sektoru je ovlivněno právní úpravou každého státu. IPSAS jsou tvořeny a vydávány jako doporučení nemohou však zasahovat do pravomocí vlád. Účetní jednotky veřejného sektoru v každém státě zahrnují národní vlády, regionální správy, místní samosprávy a instituce, které jsou jejich součástí. V neposlední řadě Evropská unie pověřila v rámci kontroly rozpočtové kázně členských států a dalších postupů plynoucích z procedury tzv. nadměrného schodku veřejných financí Evropskou komisí úkolem sledovat vývoj rozpočtové situace a stav veřejného zadlužení v členských státech. [2]

2.2 Charakteristika města Konice

Město Konice je místní vládní institucí ležící v Olomouckém kraji v okrese Prostějov. Aktuální počet obyvatel evidovaný Českým statistickým úřadem k 1. 1. 2016 činí 2 773. Město Konice je zřizovatelem tří příspěvkových organizací, jako první je Mateřská škola Konice, Městské kulturní středisko a Základní škola a gymnázium města Konice. Město Konice provozuje pouze hlavní činnosti, hospodářskou činnost nevyužívá. Město vede účetnictví v informačním softwaru pro veřejnou správu Ginis od firmy Gordic. Celkový počet zaměstnanců je 65. Organizační řád a struktura městského úřadu je zobrazena v Příloze 2. Účetní jednotka má pouze povinnost předávat seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku. Tento celek tvoří, jak už bylo zmíněno tři příspěvkové organizace a dále

je město 100% vlastníkem Služeb města Konice, spol. s r.o., dále je podílníkem ve svazku obcí Vodovod Pomoraví a Mikroregion Konicko, Region Haná, Sdružení obcí střední Moravy, Svaz měst a obcí České republiky, Střední Morava – sdružení cestovního ruchu a nakonec Romže o.p.s. V posledních sedmi vyjmenovaných organizacích má město Konice nevýznamný vliv na řízení a ovládání, tento podíl se pohybuje okolo jednoho procenta.

2.2.1 Historie města Konice

Malebné městečko uprostřed Dražanské vrchoviny s protékající říčkou Romží začalo psát svoji dlouhou historii patrně již v roce 1200, kdy prý podle starých kronik na tomto místě stávala starobylá tvrz, jež střežila důležitou obchodní cestu mezi Krakovem a Prahou. V roce 1289 bylo darovací listinou krále Václava II. přiděleno celé konické panství svobodnému pánovi z Choliny, později se pak stalo majetkem několika dalších moravských panských rodů (Tovačovští z Cimburka, rod ze Švábenic či Zástřizl). Z období panování rodu Švábenických pochází také nejstarší známá pečeť, použitá na listině z roku 1446. Na konci 17. století odkoupil celé panství řád premonstrátů z kláštera Hradiska v Olomouci. Opat Norbert Želecký z Počernic dává v letech 1702 až 1703 přestavět zdejší původní kostel a na místě tvrze nechává vystavět barokní zámek jako letní rezidenci řádu. Po nákladných opravách novým majitelem – továrníkem Karlem Prizem (v roce 1830) zámek sloužil až do roku 1945 jako rodinné sídlo. Dnes je reprezentativní budovou města Konice. V průběhu 20. století se město Konice rozrostlo o pět místních částí: Čunín, Křemenec, Ladín, Runářov a Nová Dědina. Státní správu vykonává Konice pro cca 12 000 obyvatel žijících v obvodu mikroregionu. [19]

Nejznámější kulturní památkou města Konice je již zmíněný barokní zámek, který byl postaven olomouckým stavitelem Lukášem Glöckelem. Další stavební památkou je kostel Narození Panny Marie (v interiéru jsou zachovány erby rytířů ze Švábenic a pět kamenných náhrobků příslušníků tohoto rodu). Patrně nejstarší stavební památkou je hřbitovní kostel sv. Jana Křtitele z roku 1560.

Obr. 2.1 Barokní zámek



Zdroj: [22]

Obr. 2.2 Kostel Narození Panny Marie



Zdroj: [22]

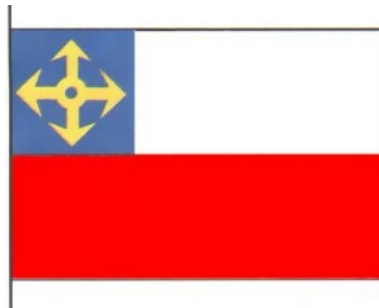
Město Konice má ve znaku jelena ve skoku, na jehož hrudi je malý štítek se znamením ve tvaru kříže. Autor návrhu předpokládá, že štítek na hrudi je tzv. rozletitá střela, znak pánů Konických ze Švábenic. Navrhované barvy městského znaku jsou modrá, červená, zlatá a stříbrná - jelen ve stříbrném provedení se zlatou zbrojí v červeném poli - což jsou rovněž barvy zemského znaku Moravy. Prapor vychází z barev znaku, je rozdělen na dva pruhy, bílý nad červeným, v žerďové části bílého pruhu je modrý kanton se žlutou rozletitou střelou jako ve znaku. Navržený nový znak i prapor byly městským zastupitelstvem schváleny v Konici dne 28. dubna 1994 a předloženy heraldické komisi při Parlamentu ČR, kde byla jejich platnost potvrzena. [19]

Obr. 2.3 Znak města Konice



Zdroj: [21]

Obr. 2.4 Prapor města Konice



Zdroj: [21]

3 Aplikace vybraných účetních metod v účetnictví města Konice

Všechny účetní jednotky jsou povinny řídit se nejen zákonem o účetnictví, ale také prováděcími předpisy. Základním prováděcím předpisem pro municipální jednotky je vyhláška 410/2009 Sb., kde jsou popsány, v třetí části, také některé účetní metody. „Nové účetní metody“ se postupně zaváděly, dle časového harmonogramu vydaného Ministerstvem financí, viz Tab. 2.1. Příspěvkové organizace některé metody aplikovaly ve svém účetnictví již před rokem 2010. Zavedení „nových účetních metod“ mělo přispět ke zvýšení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Účetní metody jsou nástroje, prostřednictvím kterých jsou skutečnosti, jež jsou předmětem účetnictví, zobrazovány a následně vykazovány, vždy v souladu s obecnými účetními principy. [3]

Třetí kapitola se bude zabývat problematikou „nových účetních metod“ po reformě veřejných financí, bude zaměřena na aplikaci vybraných účetních metod do účetního systému města Konice. Bude zde řešena problematika časového rozlišení, odpisování dlouhodobého majetku, opravných položek, rezerv a ocenění majetku reálnou hodnotou u města Konice. Kapitola bude také obsahovat právní úpravu, která se týká účetních metod a budou zde také údaje vyplývající ze směrnic účetní jednotky vztahující se k jednotlivým účetním metodám.

Rozdělení účetních metod lze zařadit do následujících kategorií, které se vzájemně prolínají:

- **metody ocenění** – řeší otázku, jakým způsobem ocenit majetek a závazky v účetnictví. Do těchto metod lze také zařadit metody týkající se kurzových přepočtů,
- **metody týkající se postupů účtování** – řešící konkrétní způsoby účtování o vybraných skutečnostech,
- **metody týkající se vykazování** – řeší otázky, jakým způsobem uvádět údaje v účetní závěrce,
- **metody týkající se postupu konsolidace** – řeší postupy tvorby konsolidovaných závěrek. [3]

3.1 Časového rozlišení nákladů a výnosů

Metodu časového rozlišení nákladů a výnosů již mohly územní samosprávné celky aplikovat do svého účetnictví před reformou veřejných financí. Z ustanovení § 3 zákona o účetnictví vyplývá, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou

předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“). Podstatou podvojného účetnictví je akruální princip, tedy o veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Pro vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny dodržovat i prováděcí předpisy. V souvislosti s účetní metodou časového rozlišení je nutné zdůraznit ustanovení § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, ze kterého vyplývá, že České účetní standardy (dále jen „ČÚS“) stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy (jak bylo zmíněno v podkapitole 2.1.7, pro vybrané účetní jednotky, jsou závazné ČÚS č. 701 až 710). Pokud se týká účetní metody časového rozlišení, lze zjednodušeně říci, že **některé vybrané účetní jednotky účtují:**

- náklady do období, kdy došlo ke spotřebě např. materiálu nebo poskytnutí služby,
- výnosy do období, kdy došlo ke zvýšení hodnoty majetku v důsledku činnosti účetní jednotky,
- příjmy do období, kdy došlo k příjmu peněz,
- výdaje do toho období, ve kterém došlo k úbytku peněz. [8]

Účetní metoda časového rozlišení nákladů a výnosů je významná z důvodu vykazání výsledku hospodaření daného roku a je důsledkem účetních zásad, jimiž jsou opatrnost, věcná a časová souvislost.

V § 69 vyhlášky č. 410/2009 Sb. je účetní metoda časového rozlišení jednoznačně vymezena. U účetních případů, které účetní jednotka časově rozlišuje, musí být známy skutečnosti věcného vymezení, výše a období, kterého se týkají. Účetní metodu časového rozlišení municipální jednotka nepoužije v případě, pokud náklady na získání informace převýší výnosy z této informace a tato informace se nepovažuje za významnou (§ 69 odst. 3 vyhlášky). Některá vybraná účetní jednotka při posouzení zda informaci považovat za významnou, či nikoli by měla postupovat v souladu s ustanovením § 19 odst. 7 věty 4 zákona o účetnictví, podle které se informace považuje za významnou, jestliže je o ní možné předpokládat, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s jinými obdobnými informacemi. [8]

Rozlišení položek účetní metody časového rozlišení z pohledu rozvahy:

Aktivní položky časového rozlišení:

- náklady příštích období (syntetický účet 381)
- příjmy příštích období (syntetický účet 385)

Pasivní položky časového rozlišení:

- výdaje příštích období (syntetický účet 383)
- příjmy příštích období (syntetický účet 384)

Časové rozlišení nákladů a výnosů bylo pro město Konice zcela novinkou, dříve před rokem 2010 nerozlišovalo náklady a výnosy a vše řešilo pouze přes příjmy a výdaje v rámci rozpočtového hospodářství. U účetních případů, které město Konice časově rozlišuje, musí být známy částky v souvislosti s konkrétním titulem, věcné vymezení a období, kterého se týkají. Pokud není známa přesná výše nákladů nebo výnosů, účtuje o dohadných položkách. Tabulka časového rozlišení a dohadných položek je uvedena v Příloze 3 této diplomové práce. Účetní jednotka při této metodě vychází z inventarizace, při které posuzuje jejich výši a odůvodněnost. Významnou částkou, při které město Konice časově nerozlišuje položky, je 20 000 Kč. Hlavním ukazatelem pro tuto částku, po dohodě s auditorem, byl zůstatek stravovacích poukázek na konci roku. Nelze přesně odhadnout, kolik stravenek zůstane, jelikož stravenky dostávají i pracovníci vykonávající veřejně prospěšné práce. Aby je město Konice nemuselo časově rozlišovat, stanovilo tento limit na 20 000 Kč. Pro ostatní vyjmenované položky si nechalo tuto částku, a to z důvodu jednodušší aplikace.

Město Konice si ve své směrnici stanovilo několik výjimek ze zásady časového rozlišení. Položky jednotlivých nákladů se časově nerozlišují, pokud **nepřesáhnou částku 20 000 Kč**, jsou to například:

- nákup kalendářů,
- přefakturace nevýznamné hodnoty,
- stravovací poukázky,
- cestovné (pracovní cesty zahájeny v běžném období, ukončené v následujícím období),
- nákup materiálu (kancelářských potřeb, drobného materiálu pro údržbu a úklid) a PHM, které byly učiněny před koncem účetního období a byly zúčtovány přímo do nákladů bez

použití účtu zásob. V tomto případě nebude k rozvahovému dni zjišťováno, zda byly nakoupené předměty spotřebovány.

Dále se časově nerozlišují **pravidelně se opakující platby bez ohledu na jejich velikost**, a to například:

- pojistné,
- auditorské služby a služby daňových poradců,
- paušální platby za technickou podporu, servisní služby a služby obdobné,
- nájem díla dle autorského zákona včetně nájmu SW,
- členské příspěvky DSO, zájmovým sdružením právnických osob, jichž je obec členem, pokud nejsou roční nebo mají splatnost před koncem roku na další období.

Položky týkající se výnosů se časově nerozlišují, pokud **nepřesáhnou částku 20 000 Kč**, jsou to například:

- výnosy za nájmy hrobových míst, které budou zahrnuty do výnosů v tom účetním období, kdy dojde k uzavření smlouvy o nájmu hrobového místa,
- pravidelně se opakující výnosy (paušální úhrady za služby apod.),
- nájmy zahrádek a dalších prostor přijímaných v periodách delších než 1 rok,
- výnosy budoucích období hrazené dopředu,
- úroky z vkladových účtů a z poskytnutých a přijatých půjček. [30]

Město Konice **vždy časově rozlišuje** spotřebu vody, plynu a elektrické energie, tyto položky musí být zahrnuty do nákladů období, kterého se týkají. Účetní jednotka účtuje dohadné položky ze záloh. V případech, kdy se neplatí zálohy, je vytvořena dohadná položka dle posledního zúčtování (případně vypočtená dle skutečně zjištěné výše spotřeby). Dále to je nájemné z bytů, domů, pozemků, významných pronájmů zařízení. Za předání smlouvy (včetně všeobecných podmínek), splátkového kalendáře (pokud existuje) a předávacího protokolu účtárně odpovídá vedoucí jednotlivých odborů. Za správné zaúčtování v souladu se smlouvou a předávacím protokolem odpovídá účetní. Pokud dojde k ukončení nájemní smlouvy z jakýchkoliv důvodů, je povinen vedoucí majetkoprávního odboru oznámit tuto skutečnost bez zbytečného odkladu účtárně. Úroky z vkladových účtů a z poskytnutých a přijatých půjček je také nutno časově rozdělovat do období, do nichž časově patří, pokud dosahují hodnoty nad 20 000 Kč. To znamená, že příslušné úroky budou rozděleny do běžného a následujícího období. [30]

Město Konice využívá jednotlivých typů přechodných položek, jako jsou např.:

Účet 381 – Náklady příštích období – výdaje běžného účetního období, které se týkají nákladů v příštích obdobích, a to konkrétních účtů tř. 5 – předplatné placené předem, nájemné hrazené dopředu. Zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisí. Účetní jednotka má předplatné časopisu „Pro města a obce informace pro zastupitele a úřady“. Městský úřad uhradil v prosinci roku 2014 toto předplatné v celkové výši 28 632 Kč, s tímto souvisejí účetní případy, kde účetní jednotka zaúčtovala na základě výpisu z bankovního účtu tuhle částku na vrub účtu 381 – Náklady příštích období a souvztažně ve prospěch účtu 231 – Základní běžný účet územních samosprávných celků. V následujícím účetním období, tedy v roce 2015, položku časového rozlišení zrušila a zaúčtovala příslušnou částku na stranu MÁ DÁTI nákladového účtu 501 – Spotřeba materiálu.

Účet 383 – Výdaje příštích období – pasivní položka, na tomto účtu se účtují zejména případy, kdy již v rámci závěrkových prací došlo k uzavření a vyúčtování pokladny. Účetní jednotka využívá tento účet od roku 2012, tedy vykazuje jej ve své rozvaze na straně pasiv. Častým případem účtování na tomto účtu je nájemné placené zpětně.

Účet 384 – Výnosy příštích období – pasivní položka, na tomto účtu se účtují částky přijaté v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů následujících (příštích) období, např. předem přijaté (vyfakturované) nájemné. Od roku 2010 město Konice tohle časové rozlišení nepoužívá v pravidelně se opakujících příjmech. Město Konice nevyužívá tento účet, a proto je od roku 2010 do roku 2015 hodnota výnosů příštích období v nulové výši.

Účet 385 – Příjmy příštích období – aktivní položka, na tomto účtu město Konice účtuje zejména o případech, kdy již v rámci závěrkových prací došlo k uzavření a vyúčtování pokladny. Např. zde město Konice eviduje tržby za vánoční či silvestrovské akce, které byly předány do pokladny v následujícím období. Účetní jednotka v roce 2013 pořádala tyto akce, celková částka byla 21 000 Kč. Město ke koci roku účtovalo na vrub účtu 385 a ve prospěch výnosového účtu. Následující rok došlo k rozpuštění příjmů příštích období a k přijetí částky na účet 231.

Účet 388 – Dohadné účty aktivní – město účtuje na tomto účtu za předpokladu, kdy není známa přesná částka. Dále dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období, resp. je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům, např. zde město účtuje pohledávky

za pojišťovnu v důsledku pojistné události, kdy nebyla poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila do data uzavírání účetních knih konečnou výši náhrady. Dále se zde evidují výnosové úroky z bankovního účtu, které nebyly ke konci účetního období bankou zúčtovány. Účetní jednotka si zaúčtovala do výnosů v roce 2010 úroky z běžného účtu územních samosprávných celků (výnosové úroky) v předběžné výši 5 322 Kč, které do konce roku nebyly bankou oznámeny. Na konci roku 2010 provedla účetní jednotka odhad výnosových úroků na částku 5 322 Kč a zaúčtovala jej na vrub účtu 388 a souvztažně ve prospěch účtu 662 – *Úroky*. Příští účetní období byly skutečné úroky v nižší částce než odhadované, a to celkem 4 250 Kč, tzn. že účetní jednotka musela provést úpravu účtu 662 snížením o částku 1 071 Kč, dále zaúčtovalo město Konice částku 5 322 Kč ve prospěch účtu 388 a příjem úroků na bankovní účet 231 v částce 4 250 Kč.

Účet 389 – Dohadné účty pasivní – město účtuje na tomto účtu za předpokladu, kdy není známa přesná částka a dohadné položky pasivní daného účetního období, které nelze vyúčtovat jako obvyklý závazek, např. eviduje účetní jednotka nevyfakturované dodávky, služby – spotřebovaná energie, plyn, voda, dále nákladové úroky, poplatky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období. Účetní jednotka každý rok hradila zálohy na elektrickou energii, např. v roce 2014 mělo město uhradit zálohu ve výši 250 000 Kč, město provedlo zaúčtování účetním předpisem 314 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy* na vrub účtu a ve prospěch syntetického účtu 231. Město odhaduje zaplacenou částku za spotřebu energie roku 2014 i na další rok a vytvořilo tak dohadný pasivní účet ve výši uhrazené zálohy a promítlo ji na vrub nákladového účtu 502 – *Spotřeba energie* a ve prospěch účtu 389. Následující rok přišla účetní jednotce skutečná výše vyúčtování energií a záloh na částku 265 000 Kč, to je o 15 000 Kč více než u původní výše zálohy. V celkové výši spotřeby účtovalo jako závazek na stranu DAL 321. Dohadnou položku ve výši 250 000 Kč účetní jednotka zúčtuje a doúčtuje náklady na vrub účtu 502 v celkové výši 15 000 Kč. Další krok, který musela jednotka učinit, bylo zúčtování zálohy k závazku ve výši 250 000 Kč na účet 321/314. Posledním případem bylo zaslání výše nedoplatku na účet společnosti ČEZ v částce 15 000 Kč a zaúčtování jako snížení závazku na účtu 321 a snížení běžného účtu města Konice.

3.2 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisování dlouhodobého majetku zná město Konice v rámci svých příspěvkových organizací z dřívějších dob, kdy tyto subjekty účtovaly o odpisování dlouhodobého majetku v rámci hospodářské činnosti. Byl vytvořen ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku*, který měl napomoci účetním jednotkám k první aplikaci odpisování dlouhodobého majetku.

Bohužel některé standardy např. ČÚS č. 710 – *Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek* nabyl účinnosti až 1. 1. 2013, tudíž účetní jednotky neměly dostatečně vhodné informace k této problematice. Město Konice si pro metodu odpisování dlouhodobého majetku vytvořilo směrnici č. 11 – *Odpisování dlouhodobého majetku*. V návaznosti na účetní reformu musela účetní jednotka vytvořit tuto směrnici a také musela sestavit odpisový plán. Metodu odpisování dlouhodobého majetku využívá město od roku 2012, avšak k 31. 12. 2011 musela vybraná jednotka provést tzv. „dooprávkování“.

Legislativa týkající se odpisování dlouhodobého majetku je také zakotvena v zákoně o účetnictví v § 28 odst. 1–5, je zde uvedeno, kdo odpisuje majetek. Majetek podle tohoto ustanovení odpisují účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, dále to jsou účetní jednotky, které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem ÚSC. Majetek také odpisuje účetní jednotka, která jej využívá na základě smlouvy o výpůjčce nebo smlouvy o nájmu, na základě smlouvy o finančním leasingu atd.

Problematikou odpisování se především zabývá ČÚS č. 708 – *Odpisování dlouhodobého majetku*, zejména jsou zde upraveny základní pojmy, obecná pravidla pro odpisování, způsoby odpisování a obecná pravidla, postupy při změně metody k 31. 12. 2011 a postupy účtování. Je zde uveden, v bodě 3.1 písm. e), pojem **transferový podíl**, který bude prakticky znázorněn u výpočtu odpisů, je to podíl přijatého investičního transferu k pořizovací ceně tohoto majetku. Dále je v bodě 3.1 písm. f) ČÚS č. 708 uveden pojem **zbytková hodnota**, která představuje zdůvodnitelnou kladnou hodnotu, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, např. prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením. Zbytková hodnota byla zavedena od 1. 1. 2014. Dříve to byla **hranice významnosti pro zúčtování zůstatkové ceny příslušného dlouhodobého majetku**.

Odpisy dlouhodobého majetku se vypočítají z hodnoty ocenění podle § 25 zákona o účetnictví, v případě použití dotace při pořízení není pořizovací cena o tuto dotaci snížena. Podnikatelské subjekty však musí snížit pořizovací cenu majetku o dotaci. Odpisování dlouhodobého majetku se zahajuje 1. dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání. Účetní jednotky mohou o odpisech účtovat měsíčně, čtvrtletně, avšak nejpozději k rozvahovému dni. Částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní jednotky sestavují a aktualizují odpisový plán podle § 28 odst. 6 zákona s ohledem na předpokládaný průběh používání majetku a se zohledněním změn, k nimž došlo v průběhu používání majetku, a se zohledněním změn, k nimž došlo v průběhu používání majetku účetní jednotkou. Účetní jednotka může při sestavení nebo aktualizaci odpisového plánu pro majetek

zohlednit jeho **zbytkovou hodnotu**, přičemž se součet jeho oprávek, plánovaných odpisů a zbytkové hodnoty musí rovnat výši ocenění tohoto majetku. [9]

Od 1. 1. 2016 byla vypuštěna ustanovení, která se týkala zjednodušeného způsobu odpisování, které mohly některé vybrané účetní jednotky použít v účetnictví období 2011 a 2012. Přílohy č. 2 a 3 ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., které souvisely se zjednodušeným způsobem odpisování, byly ke dni 1. 1. 2016 zrušeny. **Způsoby odpisování**, které může municipální jednotka použít, jsou:

- **rovnoměrný způsob odpisování** - nejrozšířenější způsob odpisování u územně samosprávných celků,
- **výkonový způsob** – tento způsob se používá u výpočtu odpisů skládky; nebo pokud účetní jednotka posoudí, že pro naplnění ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví je vhodné použít výkonový způsob; vyplývá-li jeho použití z jiného právního předpisu,
- **komponentní způsob** – tento způsob odpisování je méně využíván, většinou je aplikován např. u leteckých společností. [7]

Vyhláška č. 410/2009 Sb. definuje v § 14 dlouhodobý nehmotný majetek, oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku jsou uvedeny v § 12 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a v § 13 opravné položky k tomuto majetku. Dlouhodobý hmotný majetek je také uveden ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., a to v § 14. Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku jsou uvedeny v § 15 a opravné položky k DHM v § 16. Dlouhodobý finanční majetek je zakotven v ustanovení § 17 této vyhlášky a v § 18 jsou opravné položky k tomuto majetku. Krátkodobý finanční majetek je řešen v § 25. Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. v § 66 odst. 7 je uveden neodpisovaný majetek a některé principy související s odpisováním. Při řešení problematiky odpisů dlouhodobého majetku se také vychází z ČÚS č. 704, také ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

3.2.1 Majetek města Konice

Vybraná účetní jednotka se řídí evidencí a účtováním svého majetku vnitroorganizační směrnici č. 6 - *Evidence a účtování majetku*. Dalším právním předpisem, kde je problematika majetku zakotvena, je zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 410/2009 Sb., dále ČÚS č. 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek, ČÚS č. 708 Odpisování dlouhodobého majetku a také se řídí zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích. Některá ustanovení týkající se dlouhodobého majetku jsou obsažena i v ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje.

Majetek účetní jednotky je veden v modulu Evidence majetku od firmy Gordic. Tento modul je určen k vedení operativní i účetní (analytické) evidence veškerého majetku (dlouhodobého, operativního). Dále je v tomto softwaru veden majetek vlastní či na leasing, majetek určený k prodeji, majetek v zástavě apod. Program disponuje funkcí umožňující sledovat veškerou historii změn údajů na kartách majetku. Na základě majetkových pohybů (příjem, výdej, technické zhodnocení, odpisy) je možné generovat účetní data a pomocí kontrolního mechanismu provádět kontrolu stavů v účetní a analytické evidenci. Prostřednictvím pohybů lze zobrazit přírůstky, úbytky a změny cen ve vybraných obdobích. Program disponuje širokou škálou nastavení pro provádění odpisů. Samozřejmostí je široká škála výstupů včetně jejich uživatelské definice.

Ve městě Konice je v souladu s ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku použita kategorizace. Pro účely odpisování musela účetní jednotka provést tuto kategorizaci dlouhodobého majetku tzv. přiřazení předpokládané doby používání dlouhodobého majetku dle ČÚS č. 708, podle přílohy č. 1 – Kategorizace dlouhodobého majetku a zařazení do účetních odpisových skupin (I až VII) vycházejících z Klasifikace produkce „CZ-CPA“ a Klasifikace stavebních děl „CZ-CC“. Číselné kódy klasifikace jsou přiřazeny na inventárních kartách k jednotlivým druhům majetku města. [29]

Dlouhodobý nehmotný majetek město Konice eviduje ve svém účetnictví, pokud převyší částku 60 000 Kč a jeho použitelnost je delší než jeden kalendářní rok. Dlouhodobý nehmotný majetek, evidovaný účetní jednotkou v roce 2014 a 2015, znázorňuje Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek města Konice za rok 2014 a 2015 v tis. Kč

| Název | Syn. účet | 2014 | | | 2015 | | |
|-------------------|-----------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | | Brutto | Korekce | Netto | Brutto | Korekce | Netto |
| DNM celkem | - | 6 979 | 4 031 | 2 948 | 8 065 | 4 250 | 3 814 |
| Software | 013 | 2 474 | 1 862 | 612 | 3 658 | 2 015 | 1 643 |
| DDNM | 018 | 1 558 | 1 558 | 0 | 1 529 | 1 529 | 0 |
| Ostatní DNM | 019 | 2 877 | 611 | 2 266 | 2 877 | 706 | 2 171 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Nejvyšší podíl na dlouhodobém nehmotném majetku, v netto hodnotách, tvoří položka „Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“, jak je patrné z Tab. 3.1. Podíl této položky po zaokrouhlení na celá čísla činí 77 % v roce 2014 a v roce 2015 je to 58 %. Účetní jednotka do této položky řadí např. územně analytické podklady města Konice, územní plány, lesní hospodářské osnovy, výtvarný návrh webu aj. „Software“ je druhou nejdůležitější položkou,

s podílem na DNM 23 % v roce 2014 a za rok 2015 je ve výši 42 %. Zde patří zejména programové vybavení, zálohovací software, licence k počítačovému programu atd. „Drobný dlouhodobý nehmotný majetek“ eviduje město, pokud doba použitelnosti je jeden rok a ocenění je v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč. Dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. je tato hranice 7 000 Kč, ale město si ji snížilo na uvedených 3 000 Kč, což vyhláška umožňuje. Z Tab. 3.1 je patrné, že pokud by se vzaly hodnoty v brutto výši za rok 2015, tak není nejvyšší „Ostatní dlouhodobý majetek“, ale „Software“, to je způsobeno vyšším opotřebením tohoto majetku.

Dlouhodobý hmotný majetek města Konice je evidovaný v samostatném modulu na počítači dle jednotlivých inventárních karet předmětů/ movité věci (soubory movitých věcí) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou nad 40 000 Kč s DPH / bez DPH. Neplátce DPH nebo účetní jednotka, která nemá u daného majetku nárok na odpočet DPH, volí částku v úrovni vč. DPH, naopak účetní jednotka, která má nárok u daného majetku na odpočet DPH na vstupu, zvolí hranici ve výši bez DPH. Patří sem budovy, stavby, pozemky, bez rozlišení vstupní ceny a další složky DHM podle vymezení v § 14 Prováděcí vyhlášky (viz Tab. 3.2). Přičemž do položky „budovy, stavby“ patří i technické zhodnocení majetku v úplatném či bezúplatném užívání, jehož ocenění jedné položky převyšuje 40 000 Kč s DPH / bez DPH. Rovněž jsou do DHM zahrnovány samostatné hmotné movité věci a soubory samostatných hmotných věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením splňující výše uvedené časové a hodnotové kritérium. Strukturu DHM udává Tab. 3.2, v tabulce je uveden pouze výčet majetku, který účetní jednotka v daném roce tvořila.

Tab. 3.2 Dlouhodobý hmotný majetek města Konice za rok 2014 a 2015 v tis. Kč

| Název | Syn. účet | 2014 | | | 2015 | | |
|----------------------|-----------|----------------|---------------|----------------|----------------|---------------|----------------|
| | | Brutto | Korekce | Netto | Brutto | Korekce | Netto |
| DHM celkem | - | 439 693 | 70 032 | 369 661 | 420 380 | 76 558 | 343 821 |
| Pozemky | 031 | 19 289 | 0 | 19 289 | 20 801 | 0 | 20 801 |
| Kulturní předměty | 032 | 141 | 0 | 141 | 141 | 0 | 141 |
| Stavby | 021 | 382 387 | 53 212 | 329 174 | 356 556 | 55 645 | 300 910 |
| SHMV a SHMV | 022 | 28 526 | 8 216 | 20 310 | 30 679 | 10 247 | 20 432 |
| DDHM | 028 | 8 595 | 8 595 | 0 | 10 654 | 10 654 | 0 |
| ODHM | 029 | 119 | 9 | 110 | 119 | 11 | 108 |
| NDHM | 042 | 637 | 0 | 637 | 943 | 0 | 943 |
| DHM určený k prodeji | 036 | 0 | 0 | 0 | 486 | 0 | 486 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Z Tab. 3.2 je patrné, že nejvyšší podíl na dlouhodobém hmotném majetku, v netto výši, představují v roce 2014 stavby, a to 89 % a za rok 2015 činí hodnota 88 %. Na tomto syntetickém účtu eviduje město Konice zejména Kino města, knihovny v Runářově a Křemenci, budovu MěÚ Konice, budovy školy, sportovní haly, požární zbrojnice, chodníky, kanalizace aj. Druhý nejvyšší podíl na celkovém DHM tvoří „Pozemky“, a to za rok 2015, kam se především řadí různé lesní pozemky, pastviny, louky, zahrady, rybníky a stavební pozemky. V roce 2014 to byly „Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“ s podílem 6 %, za rok 2015 tvoří SHMV a SHMV podíl na DHM ve výši 5 %. Na tomto syntetickém účtu s rozčleněním na analytickou evidenci účtuje město veškeré automobily, traktory a nábytek. Za drobný dlouhodobý hmotný majetek město považuje vždy věci pořízené formou finančního leasingu, popřípadě bezúplatně převzaté, u kterých ocenění podle obecně závazného předpisu nepřevyšuje částku 40 000 Kč. Za drobný dlouhodobý hmotný majetek považuje město např. kompostéry v rámci akce pro občany města. Dlouhodobý majetek je vymezen vyhláškou č. 410/2009 Sb. „Majetek určený k prodeji“ byl v roce 2014 v nulové výši a v roce 2015 činil 486 tis. Kč. Účetní jednotka tento majetek musela dle § 27 zákona o účetnictví přecenit na reálnou hodnotu. Oceněním majetku reálnou hodnotou se zabývá kapitola 3.5. Dle § 64 odst. 1 vyhlášky č. 410/ 2009 Sb. se změna reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji vykazuje na syntetickém účtu 407 a k okamžiku jeho prodeje je tato změna zachycena výsledkově. Do kulturních předmětů řadí účetní jednotka sochu sv. Floriana u zámku, sochu Sv. Floriana v obci, Intarzie Konice, kapličku u silnice za vsí. Majetek, který se odpisuje vyplývá ze zákona o účetnictví a vyhlášky č. 410/2009 Sb. Dle § 25 zákona o účetnictví se oceňuje majetek účetní jednotky, § 55 vyhlášky č. 410/2009 Sb. stanoví náklady související s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, které jsou součástí jeho ocenění. Majetek účetní jednotky je snížen vlivem opravek, které se účtují prostřednictvím účetních skupin 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Účtování je dále řešeno v kapitole 3.2.2. a 3.2.3. Oprávky představují součet dosavadních odpisů, proto lze z tabulek vyčíst vzrůst korekce mezi roky 2014 a 2015. Oprávky dlouhodobého nehmotného majetku jsou řešeny ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. § 12 a oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku jsou vymezeny § 15.

Dlouhodobý finanční majetek a jeho struktura za rok 2014 a 2015 jsou uvedeny v Tab. 3.3. Účetní jednotka má ve svém účetnictví pouze dvě položky finančního majetku, těmi jsou „Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem“ a „Ostatní dlouhodobý finanční majetek“, která představuje 98% podíl na dlouhodobém finančním majetku města. V účetní

jednotce se jedná např. o majetkové účasti v osobách s rozhodujícím či podstatným vlivem nebo u těch, které jsou v držení města déle než jeden rok, dále o cenné papíry držené do splatnosti delší než jeden rok. Na syntetickém účtu 061 v celkové částce 134 000 Kč evidují 100% podíl na organizaci Služby města Konice s.r.o. Dlouhodobý finanční majetek je vymezen v § 17 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Dlouhodobý finanční majetek, dle § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb., se neodpisuje.

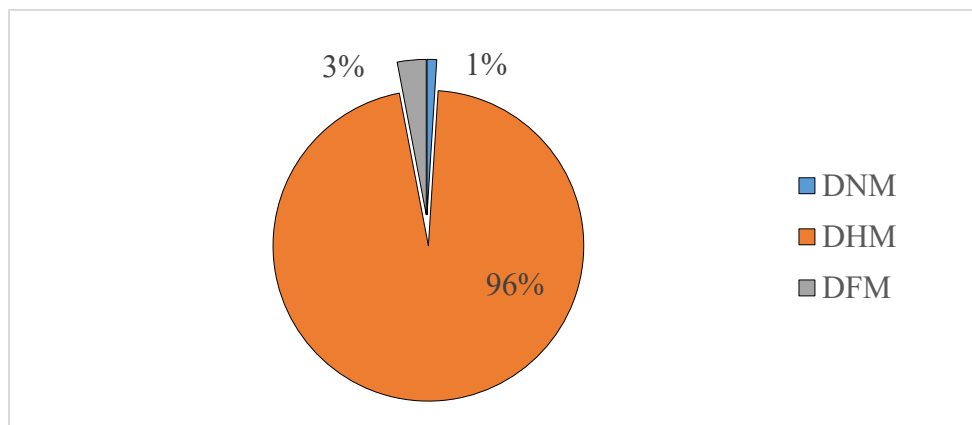
Tab. 3.3 Dlouhodobý finanční majetek města Konice za rok 2014 a 2015 v tis. Kč.

| Název | Syn. účet | 2014 | 2015 |
|--|-----------|--------------|--------------|
| | | Brutto | Brutto |
| DFM celkem | - | 8 745 | 8 745 |
| Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem | 061 | 134 | 134 |
| Ostatní dlouhodobý finanční majetek | 069 | 8 611 | 8 611 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Dlouhodobý majetek města je podle grafu 3.1 v roce 2015 tvořen z 96 % dlouhodobým hmotným majetkem, 3 % představuje dlouhodobý finanční majetek a 1 % připadá na dlouhodobý nehmotný majetek. Údaje v grafu 3.1 jsou počítány z netto hodnoty majetku.

Graf. 3.1 Dlouhodobý majetek města Konice k 31. 12. 2015 v %



Zdroj: Rozvaha města Konice k 31. 12. 2015, vlastní zpracování

3.2.2 „Doprávkování“ majetku

V souvislosti s reformou veřejných financí byla od roku 2012 zavedena metoda odpisování dlouhodobého majetku. Město Konice muselo k 31. 12. 2011 provést tzv. „doprávkování“ majetku a až od 1. 1. 2012 jej mohlo začít plnohodnotně odpisovat. Nejprve musela účetní jednotka přiřadit ke svému majetku předpokládanou dobu jeho použití dle přílohy č. 1 k ČUS 708 a zařadit jej do příslušných odpisových skupin I. až VII. Město Konice vycházelo z účetních hodnot majetku.

Dopočet opravěk k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku mohla účetní jednotka provést několika způsoby, a to dle ČÚS č. 708 bodu 7. **Město Konice provedlo „dooprávkování“ např. těmito způsoby:**

U majetku, u něhož nebyl znám okamžik zařazení do užívání, provedla účetní jednotka **dopočet opravěk ve výši 40 %** stanovené doby užívání, a to v souvislosti s bodem 7.1.4 ČÚS č. 708. Za majetek, u něhož **není znám okamžik zařazení** do užívání, se rovněž považuje majetek, u kterého účetní jednotka sice zná dobu zařazení do užívání, ale nemá povědomí, zda majetek byl pořízen jako nový, nebo majetek, pokud v průběhu užívání bylo na něm provedeno technické zhodnocení s podstatným vlivem na prodloužení životnosti. Tímto majetkem byla např. budova školy ve vesnici Ladín. Účetní jednotka zařadila tuto budovu školy dle klasifikace CZ-CC (12.63.11 – Budovy škol a univerzit) do odpisové skupiny č. VII s dobou použitelnosti 80 let. Účetní hodnota tohoto majetku byla v částce 412 662 Kč. Dopočet opravěk se provedl součinem účetní hodnoty (412 662 Kč) a sazby 40 %. **Hodnota opravěk** po vynásobení u tohoto majetku činila celkem **165 065 Kč**. Tuto částku město zaúčtovalo na vrub účtu **406 – Oceňovací rozdíly při prvním použití metody** se souvztažným zápisem ve prospěch účtu **081 - Oprávky ke stavbám**.

Další variantou dopočtu opravěk k 31. 12. 2011, které provedlo město ve svém účetnictví, mohla být ta, že účetní jednotka přihlédla k době, po kterou majetek využívala, ale neodpisovala, a ke stávající době jejího využití. Příkladem může být „dooprávkování“ u požární zbrojnice ve vesnici Runářov. Tento majetek byl zařazen do účetnictví 2. 9. 2009, jeho vstupní cena činila 104 650 Kč, doba použití majetku je 80 let, počet měsíců od data zařazení do konce roku 2011 bylo celkem 27. Roční odpisová sazba pro výpočet rovnoměrných odpisů byla stanovena na 1,25 % (100/80 let). Dopočet opravěk tedy byl vstupní cena vynásobená 1,25 % a vydělena 12 a nakonec se tato hodnota vynásobí počtem měsíců od zahájení užívání do konce roku 2011. Hodnota „dooprávkování“ tedy byla **2 943 Kč** a na zbývajících dobu bude vytvořen odpisový plán majetku, tj. na zbývajících 933 měsících (30. 9. 2089), zaúčtováno opět stejně jak v prvním případě.

Při dopočtu opravěk se také musela účetní jednotka vypořádat s časovým rozlišením investičního transferu, pokud byl jejich majetek financován z dotace, ať už v plné či částečné výši. Nejdříve si město Konice stanovilo transferový podíl (viz podkapitola 3.2), který se vypočítal poměrem přijatého investičního transferu k pořizovací ceně majetku a následně byl vynásoben hodnotou opravěk. Město o tomto kroku účtovalo na vrub účtu **403 – Transfery**

na pořízení dlouhodobého majetku a ve prospěch účtu **401 – Jmění účetní jednotky** v souladu s ČÚS 708 bod 8.4.

3.2.3 Odpisování majetku ve městě Konice

Účetní jednotka zvolila odpis dle doby předpokládané doby používání příslušného dlouhodobého majetku, to znamená, že odpisuje majetek **rovnoměrný způsobem**. Účetní jednotka účtuje o odpisech **čtvrtletně**. Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je prováděno podle schváleného odpisového plánu. Účetní jednotka sestavuje odpisový plán podle § 28 odst. 6 zákona. Pro odpisový plán volí účetní jednotka dobu používání v letech dle přílohy č. 1 a 2 ČÚS č.708 s několika výjimkami, které udává Příloha 4 této diplomové práce. Město Konice neuvažuje při výpočtech odpisů se zbytkovou hodnotou majetku. Ocenění dlouhodobého nehmotného, hmotného majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku. (§ 55 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb.) [31]

Názorně je v Tab. 3.5 ukázán výpočet odpisů u veřejného osvětlení města od roku 2011 do data vyřazení majetku a také je zde uveden postup rozpuštění transferu, jelikož účetní jednotka dostala na tento majetek finanční prostředky a je nutné v souvislosti dopočtu opravěk a odpisů tento transfer částečně rozpustit, jak město v tomto případě postupovalo, je uvedeno níže. Základní údaje pro výpočet odpisů jsou uvedeny v Tab. 3.4.

Tab. 3.4 Základní údaje o vybraném odpisovaném majetku

| <i>Název majetku</i> | <i>Veřejné osvětlení města Konice</i> |
|--|---------------------------------------|
| Vstupní cena | 1 437 896 Kč |
| Datum zařazení | 29. 12. 2010 |
| Roční odpisová sazba | 2 % |
| Inventární číslo | 0102100200 |
| Způsob odpisování | rovnoměrný |
| Poskytnutá dotace ze státního rozpočtu | 589 538 Kč |
| Transferový podíl | 0,41 % |

Zdroj: Evidenční karta majetku města Konice, vlastní zpracování

Z těchto údajů bude vycházet výpočet odpisů v Tab. 3.5. Odpisy, jak vyplývá z ČÚS 708, se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní odpisy se dále počítají od následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání, tj. u tohoto majetku se bude výše odpisů počítat od 1. 1. 2011 (viz podkapitola 3.2). Za tento rok provedla účetní jednotka „dooprávkování“, jak bylo vysvětleno v podkapitole 3.2.2, a k 31. 12. 2011 jej promítla do svého účetnictví prostřednictvím účtů 406/07x, 08x. U tohoto majetku byla městu poskytnuta dotace, jak je uvedeno v Tab. 3.4, tento finanční příspěvek musela ke konci roku 2011 rozlišit

a zaúčtovat jej prostřednictvím účtů 403 na stranu MÁ DÁTI a na stranu DAL účtu 401. Vzorec pro výpočet transferového podílu je následující, dle ČÚS 708:

$$TP = PIT / VCM \quad (3.1)$$

Legenda: *TP* je transferový podíl

PIT je přijatý investiční transfer

VCM je vstupní cena majetku

Pokud tedy podělíme částku přijatého investičního transferu 589 538 Kč a pořizovací cenu tohoto majetku 1 437 896 Kč, bude výsledná hodnota 0,41 po zaokrouhlení na dvě desetinná místa. *TP* viz podkapitola 3.2.2. Tímto podílem se vynásobí hodnota opravěk k 31. 12. 2011, výsledek je uveden v Tab. 3.5. Přesný postup výpočtu odpisů je uveden pod touto tabulkou.

Tab. 3.5 Odpisování veřejného osvětlení u města Konice v Kč od roku 2011 až 2060

| Rok | Vstupní cena | Odpis čtvrtletní | Roční odpis | Oprávký k 31.12 | ZC | Poměrná část odpisu rozpuštěna do výnosů |
|-------|--------------|------------------|-------------|-----------------|-----------|--|
| 2011 | 1 437 896 | - | - | 28 758 | 1 409 138 | 11 791 |
| 2012 | 1 437 896 | 7 190 | 28 758 | 57 516 | 1 380 380 | 11 791 |
| 2013 | 1 437 896 | 7 190 | 28 758 | 86 274 | 1 351 622 | 11 791 |
| 2014 | 1 437 896 | 7 190 | 28 758 | 115 032 | 1 322 864 | 11 791 |
| 2015 | 1 437 896 | 7 190 | 28 758 | 143 790 | 1 294 106 | 11 791 |
| 2016 | 1 437 896 | 7 190 | 28 758 | 172 548 | 1 265 348 | 11 791 |
| 2017 | 1 437 896 | 7 190 | 28 758 | 201 306 | 1 236 590 | 11 791 |
| | | | | | | |
| 2059 | 1 437 896 | 7 190 | 28 758 | 1 409 142 | 28 754 | 11 791 |
| 2060 | 1 437 896 | 7190 | 28 758 | 1 437 896 | 0 | 11 791 |

Zdroj: Odpisové plány města Konice, vlastní zpracování

Tab. 3.5 znázorňuje postup dopočtu opravěk, poměrnou část odpisu na účtu 551 rozpuštěnou do výnosů a odpisování majetku města Konice. Roční odpis majetku se vypočte jako násobek vstupní ceny a roční odpisové sazby, tj. roční odpis vyjde 28 758 Kč. Pokud se provede podíl ročního odpisu a 12, vyjde měsíční odpis. Zůstatkovou cenu majetku dostaneme odečtením opravěk od vstupní ceny. U rovnoměrné metody odpisování majetku jsou odpisy každý rok ve stejné výši. Město u tohoto majetku musí provést výpočet poměrné části odpisu, který bude rozpuštěn do výnosů a spolu s odpisem jej zaúčtovat. Bude se postupovat stejně jako u roku 2011 s tím rozdílem, že se transferovým podílem vynásobí odpis v příslušném roce, tj. dle vzorce 3.1, transferový podíl je 0,41 a touto hodnotou se vynásobí odpis 28 758 Kč. Výsledná hodnota, jak je uvedeno v Tab. 3.5, je po zaokrouhlení 11 791 Kč.

Město účtuje o odpisu vynásobeného transferovým podílem na stranu MÁ DÁTI **403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku** se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu **672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů**, dle bodu 8.3. ČÚS č. 708. O odpisech u tohoto majetku účtuje město Konice na vrub účtu **551 – Odpisy dlouhodobého majetku** a souvztažně ve prospěch účtu **082**.

3.3 Opravné položky

Opravné položky je možné charakterizovat jako **přechodné** snížení hodnoty majetku. Naopak odpisy vyjadřují **trvalé** snížení hodnoty majetku. Opravné položky se vytvářejí k účtům **dlouhodobého majetku, zásobám a k pohledávkám**. Základní pravidla pro nakládání s opravnými položkami jsou následující:

- výše opravné položky nesmí přesáhnout výši ocenění majetku, k němuž je opravná položka tvořena,
- pokud k určitému majetku existuje rezerva, nesmí k němu zároveň existovat opravná položka, pokud to zákon o rezervách nedovoluje,
- pokud dojde k trvalému snížení hodnoty majetku, nepoužívá se opravná položka, ale odpis majetku. [1]

Účetní reforma veřejných financí přinesla novou metodu týkající se opravných položek. Opravné položky k pohledávkám byly zavedeny již od roku 2010 a k majetku od roku 2011. V Příloze 5 této diplomové práce jsou uvedeny účty pohledávek, ke kterým se opravné položky mají tvořit. Opravné položky jsou upraveny ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku jsou zahrnuty v § 13, k dlouhodobému hmotnému majetku v § 16, opravné položky k zásobám jsou vymezeny § 21 a k pohledávkám § 23, kde jsou uvedeny pohledávky, ke kterým nejsou tvořeny opravné položky. Výčet těchto položek je rozsáhlejší. Opravné položky **nejsou také tvořeny k drobnému dlouhodobému majetku, krátkodobému finančnímu majetku a k majetku, který se oceňuje reálnou hodnotou nebo ekvivalencí a majetek oceněný ve výši 1 Kč**. Obecná pravidla týkající se postupu tvorby a použití opravných položek jsou stanovena v § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Dojde-li k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku účetní jednotky, účtuje se o tomto účetním případě bez zbytečného odkladu. **Za významné se považuje více než 20 % snížení hodnoty tohoto majetku**. V případě pohledávek se považuje za významnou a tvoří se opravná položka **ve výši 10 % za každých ukončených 90 dnů** po splatnosti každé pohledávky. Výše

opravné položky nesmí přesáhnout výši ocenění majetku upravenou o výši oprávek k tomuto majetku, k němuž je opravná položka tvořena.

Problematiku opravných položek řeší ČÚS č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek*. Jsou zde popsána obecná pravidla k postupům účtování o opravných položkách a vyřazení pohledávek. Opravné položky se v rozvaze vykazují ve sloupci „korekce“. [9]

O tvorbě a zvýšení opravných položek účtuje účetní jednotka na vrub účtu 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové skupiny 14 až 19. **O snížení a zrušení opravných položek** účtuje účetní jednotka na vrub účtu příslušného syntetického účtu účtové skupiny 14 až 19 se souvztažným zápisem ve prospěch syntetického účtu 556 - *Tvorba a zúčtování opravných položek*. [7]

Obecná vymezení funkce opravných položek jsou upravena také v zákoně o účetnictví v § 25 odst. 3, účetní jednotky ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

Dalším právním předpisem upravujícím opravné položky je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. V § 2 odst. 2–7 jsou obecná pravidla týkající se tvorby „zákonných opravných položek“. Jsou zde uvedeny i jednotlivé typy opravných položek jimiž jsou:

- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994,
- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za clo. [15]

Město Konice má pro potřeby evidence opravných položek vytvořenou vnitroorganizační směrnici č. 15 *Opravné položky*. Tato podkapitola **se bude zabývat pouze opravnými položkami k pohledávkám**. Město Konice **opravné položky k zásobám ani k dlouhodobému majetku netvoří**. Účetní jednotka ve většině případů tvoří opravné položky k účtům 311 - *Odběratelé* a 469 – *Ostatní dlouhodobé pohledávky*, od 1. 1. 2012 také tvoří opravné položky k účtu 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti*. Tabulka účtů pohledávek,

ke kterým se mají u ÚSC tvořit opravné položky podle § 65 odst. 6 vyhlášky a k nim přiřazené opravné položky, lze nalézt v Příloze 5 této diplomové práce. Město Konice účtuje především o opravných položkách k ostatním dlouhodobým pohledávkám (půjčky z rozvoje bydlení nebo soudní rozhodnutí o oddlužení). Na účtu **311** účetní jednotka eviduje pohledávky z veškerého nájmu s výjimkou nájmu hrobových míst, zejména jsou to pak tyto pohledávky:

- z vyúčtování služeb k nájemnému,
- z prodejů majetků (dlouhodobého, drobného dlouhodobého, z prodeje dřeva),
- z volných smluvních vztahů (dodávky vodného a stočného sjednané smluvně, věcná břemena atd.),
- z pohledávek za obyvatelstvem vzniklých způsobenou škodou,
- z náhrad pojistných plnění,
- z příslušenství k těmto pohledávkám (smluvní pokuty, penále, úroky z prodlení),
- dodávky prací dle smluv o dílo,
- veškerá plnění související s reklamou,
- další pohledávky z volně sjednaných plnění. [33]

Na účtu **315** účetní jednotka eviduje zejména tyto pohledávky:

- ze správních a místních poplatků,
- z daní a poplatků z vybraných činností a služeb,
- z ostatních příjmů a daní a poplatků,
- ze sankčních příjmů (pokuty),
- z ostatních odvodů vybraných činností a služeb,
- z darů a příspěvků,
- z odvodů přebytků organizací s přímým vztahem,
- z přijatých nekapitálových příspěvků a náhrad,
- z pohledávek za obyvatelstvem vzniklých z veřejné podpory (vratky dotací, příspěvků, darů),
- nájmy hrobových míst. [33]

Nyní zde budou řešeny různé situace při účtování opravných položek k pohledávkám. Především první aplikace opravných položek v roce 2010 a jejich následný odpis, popřípadě jejich úhrada atd. Město Konice mělo ve svém účetnictví zachycenou pohledávku za nájemné městských prostor v celkové výši **8 150 Kč**. Splatnost pohledávky byla dne **15. 6. 2009**. Město

Konice muselo provést tvorbu opravné položky od data její splatnosti po 31. 12. 2009, to je celkem 199 dnů po splatnosti pohledávky. Účetní jednotka tak provedla vytvoření opravné položky ve výši **20 % z celkové hodnoty pohledávky**. Za každých 90 dnů je to 10 % z celkové hodnoty pohledávky, u tohoto případu je to dva krát 90 dnů, což je celkem 180 dnů, a proto bude hodnota opravné položky **1 630 Kč**. Tvorba opravné položky k pohledávce k 1. 1. 2010 bude zachycena rozvahově na vrub účtu **406 – Oceňovací rozdíl při změně metody** a souvztažně ve prospěch syntetického účtu **194 – Opravné položky k odběratelům**. V účetním období roku 2010 bylo o opravné položce k této pohledávce účtováno na vrub syntetického účtu **556 – Tvorba a zúčtování opravných položek** a souvztažně ve prospěch účtu 194, dle bodu 4.1. ČÚS 706. Město Konice má stanovenou frekvenci účtování o opravných položkách k rozvahovému dni na základě provedené inventarizace. Dle ČÚS 706 bodu 3.3. a 3.7. vyplývá, že účetní předpisy požadují zobrazení opravných položek alespoň k rozvahovému dni, ale je **možné**, nikoli však povinné je aplikovat i v průběhu období k datu zjištění. Město Konice si tedy mohlo vybrat buď účtování o opravné položce k 31. 12. 2010, a to rovnou ve výši 60 % hodnoty pohledávky za celkem 564 dnů po splatnosti v rámci roku 2010, nebo mohla účetní jednotka účtovat opravnou položku průběžně vždy k datu uplynutí dalších 90 dnů po splatnosti pohledávky, a to ve výši 10 %. Účtovala by tuto OP od 12. 12. 2009 do 12. 3. 2010, následně k 10. 6. 2010, k 8. 9. 2010 a poslední tvorba OP za tento rok by byla k 7. 12. 2010. Následující rok by OP účetní jednotka zaúčtovala k 7. 3. 2011, dále by ji zaevidovala k 5. 6. 2011, za dalších 90 dnů, tj. k 3. 9. 2011 a k 2. 12. 2011. Dále se při účtování o opravných položkách vychází k datu 31. 12. Pro přehlednost jsou účetní operace spojené s tímto případem zaznamenány do Tab. 3.6.

Tab. 3.6 Účetní případy související s OP k účtu 311 do doby promlčení

| Rok | Číslo | Popis účetního případu | Kč | MD | D |
|------|-------|---|-------|-----|-----|
| 2009 | 1. | Předpis pohledávky v účetním období 2009 | 8 150 | 311 | 602 |
| 2010 | 2. | Tvorba opravné položky k 1. 1. 2010 | 1 630 | 406 | 194 |
| | 3. | Tvorba opravné položky na konci roku 2010 na základě inventarizace snižená o dosavadní výši vytvořené OP (60 %) | 3 260 | 556 | 194 |
| 2011 | 4. | Pokračování v tvorbě OP (40 %) | 3 260 | 556 | 194 |
| 2012 | 5. | Zrušení opravné položky k datu promlčení pohledávky (15. 6. 2012) | 8 150 | 194 | 556 |
| | 6. | Účetní odpis pohledávky | 8 150 | 557 | 311 |
| | 7. | Přeúčtování odepsané pohledávky na podrozvahový účet | 8 150 | 911 | 999 |
| 2013 | 8. | Částečná úhrada odběratelem po odepsání pohledávky | 2 000 | 231 | 643 |
| | 9. | Úprava v podrozvahové evidenci | 2 000 | 999 | 911 |

Zdroj: Interní materiály města Konice, vlastní zpracování

Jak je zřejmé z Tab. 3.6, v roce 2011 došlo k vytvoření opravné položky do 100 % její hodnoty. Po uplynutí promlčecí lhůty, která činí 3 roky od data splatnosti pohledávky, následuje zúčtování opravné položky k 15. 6. 2012. Účetní jednotka o tomto případě účtuje opačným zápisem, jak u tvorby opravných položek. Dále město Konice provedlo účetní odpis pohledávky v celkové výši 8 150 Kč na vrub účtu **557 – Náklady z vyřazených pohledávek** se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 311, dle bodu 6.1. ČÚS č. 706. Poslední operací, kterou municipální jednotka musela provést, je přeúčtování odepsané pohledávky na podrozvahové účty, a to na stranu MD 911 – *Odepsané pohledávky* a souvztažně na stranu D účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům*. Od 1. 1. 2015 došlo ke změně čísla účtu 911 a účetní jednotka bude své odepsané pohledávky evidovat na podrozvahovém účtu **905 – Vyřazené pohledávky**. Účetní jednotka dle ČÚS 706 účtuje o odepsaných pohledávkách na podrozvahové účty. Výši této pohledávky musí účetní jednotky vést v podrozvaze z důvodu možné úhrady v následujících letech. Pokud došlo k částečné úhradě v částce 2 000 Kč musela účetní jednotka v 8. účetním případě tento účetní zápis zachytit, na základě výpisu z bankovního účtu, na stranu MD 231 a souvztažně ve prospěch příslušného syntetického účtu výnosů **643 – Výnosy z vyřazených pohledávek**. Dále se musela provést úprava v podrozvahové evidenci ve výši 2 000 Kč opačným účetním zápisem k účetnímu případu č. 7. **Městu Konice** bych **doporučila** zaznamenat do své směrnice k opravným položkám také **okamžik** a z jakých důvodů budou **účtovat o odpisu pohledávek**. Vnitřní předpisem by měli stanovit např. pohledávky, které jsou považovány za nedobytné a ke kterým by měl být tedy vytvořen jejich odpis nebo u nichž

náklady na jejich vymáhání by pravděpodobně přesáhly výtěžek z dané pohledávky dle ČÚS 706.

Město Konice od roku 2012 také účtuje o opravných položkách k účtu 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti*. Opravnou položku k tomuto účtu tvoří zejména za komunální odpad nebo za různé poplatky a pokuty, např. z chovu psů, za užívání veřejného prostranství, pokuty z dopravy, pokuty od městské policie, pokuty z odboru vnitřních věcí (proti veřejnému pořádku, za občanské průkazy) aj. Město Konice eviduje ve svém účetnictví řadu pohledávek po splatnosti z poplatků za vývoz komunálního odpadu. Město vydalo fakturu v celkové částce 3 500 Kč s datem splatnosti **15. 2. 2011**. Dne 1. 1. 2012 účetní jednotka provedla zápis opravné položky při jejím prvním použití, jak je patrné z Tab. 3.7, v celkové výši 1 050 Kč. Pohledávka byla k datu 1. 1. 2012 celkem 319 dnů po splatnosti. Účetní jednotka tak vytvořila opravnou položku ve výši 30 % hodnoty pohledávky.

Tab. 3.7 Účetní případy související s OP k účtu 315 za předpokladu úplné úhrady pohledávky

| Rok | Číslo | Popis účetního případu | Kč | MD | D |
|------|-------|---|-------|-----|-----|
| 2011 | 1. | Předpis pohledávky v účetním období 2011 | 3 500 | 315 | 602 |
| 2012 | 2. | Tvorba opravné položky k 1. 1. 2012 | 1 050 | 406 | 192 |
| | 3. | Tvorba opravné položky na konci roku 2012 na základě inventarizace snižená o dosavadní výši vytvořené OP (70 %) | 1 400 | 556 | 192 |
| 2013 | 4. | Úhrada pohledávky v plné výši dne 14. 2. 2013 | 3 500 | 231 | 315 |
| | 5. | Zúčtování opravných položek | 2 450 | 192 | 556 |

Zdroj: Interní materiály města Konice, vlastní zpracování

Opět, jak bylo zmíněno v této kapitole, účetní jednotka účtovala o prvním použití opravných položek k účtu 315, jak je viditelné v účetním případě č. 2 v Tab. 3.7 na stranu MD 406, avšak změnil se účet opravných položek na 192 – *Opravné položky k jiným pohledávkám z hlavní činnosti*. Na konci roku 2012 byla tato pohledávka po splatnosti již 684 dnů, a proto byla tato opravná položka vytvořena ve výši 70 % z hodnoty pohledávky snižené o vytvořenou opravnou položku k 1. 1. 2012, tj. (2 450 – 1 050). Účetní operace č. 4 představuje úhradu pohledávky za vývoz komunálního odpadu v celkové výši 3 500 Kč. Účetní jednotka musela snížit účet 315 a následně účtovala na vrub základního běžného účtu územních samosprávných celků na základě výpisu z bankovního účtu. Město také muselo zúčtovat dosavadní vytvořené opravné položky, a to v celkové výši 2 450 Kč a zaúčtovat je na stranu

MD účtu 192 a na stranu D nákladového účtu 556. Provedl se tedy opačný zápis k tvorbě opravné položky k pohledávce.

Kdyby se předpokládala částečná úhrada pohledávky, u stejného příkladu, vypadala by tvorba a účtování opravné položky následovně. Tab. 3.8 vymezuje účetní případy, které se vztahují k tvorbě opravné položky k účtu 315, a to za předpokladu její částečné úhrady, nikoli v plné výši, jak bylo vysvětleno výše. Do 3. účetního případu se postupovalo úplně stejně, jak v Tab. 3.7. Změna nastala u účetního případu č. 4, a to v částce 1 650 Kč.

Tab. 3.8 Účetní případy související s OP k účtu 315 za předpokladu její částečné úhrady

| Rok | Číslo | Popis účetního případu | Kč | MD | D |
|------|-------|---|-------|-----|-----|
| 2011 | 1. | Předpis pohledávky v účetním období 2011 | 3 500 | 315 | 602 |
| 2012 | 2. | Tvorba opravné položky k 1. 1. 2012 | 1 050 | 406 | 192 |
| | 3. | Tvorba opravné položky na konci roku 2012 na základě inventarizace snižená o dosavadní výši vytvořené OP (70 %) | 1 400 | 556 | 192 |
| 2013 | 4. | Úhrada pohledávky v částečné výši dne 14. 2. | 1 650 | 231 | 315 |
| | 5. | Snížení opravné položky | 600 | 192 | 556 |
| 2014 | 6. | Zrušení opravné položky k datu promlčení pohledávky 15. 2. 2014 | 1 850 | 192 | 556 |
| | 7. | Účetní odpis pohledávky | 1 850 | 557 | 315 |
| | 8. | Přeúčtování odepsané pohledávky na podrozvahový účet | 1 850 | 911 | 999 |

Zdroj: vlastní zpracování

Nová výše pohledávky činila 1850 Kč (3 500 – 1 650), bylo tedy nutné provést snížení opravné položky v hodnotě 600 Kč, jak je zřejmé z Tab. 3.8 účetního případu č. 5. Opravné položky nemohou mít aktivní zůstatek (bod 3.6. ČÚS 706), o tom se lze přesvědčit jednoduchým výpočtem vyplývajícím z tabulky výše, tj. $1\,050 + 1\,400 - 600 = 0$ Kč. Hodnoty u dalších účetních případů se zaevidovaly v nové hodnotě pohledávky a s rozdílem v syntetických účtech 192 a 315 než v předchozím případě u opravné položky k účtu 311. V kapitole 4 bude provedena analýza opravných položek a posouzen jejich vliv na rozvahu a náklady města Konice.

3.4 Rezervy

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je **znám účel**, je **pravděpodobné, že nastanou**, avšak **není jistá částka** nebo **datum**, k němuž vzniknou. „Účetní rezervy“ je účetní metoda, kterou jak ÚSC, tak příspěvkové organizace do doby

zahájení účetní reformy nepoužívaly. Je často zaměňována s řízením toku hotovosti ve smyslu šetření na budoucí výdaje. Účetní rezervy však mají trochu jiný význam. [3]

Rezervy se mohou rozdělit do dvou skupin na **rezervy „zákonné“** podle zákona č. 593/1992 Sb. a rezervy „**ostatní**“. Dle zákona o rezervách §7, § 9 a 10 mohou účetní jednotky tvořit rezervy:

- na opravu hmotného majetku,
- na pěstební činnost,
- na odbahnění rybníka,
- na sanaci pozemků dotčených těžbou,
- na vypořádání důlních škod,
- popř. další rezervy.

Maximální doba tvorby rezervy činí u hmotného majetku zatříděného:

- ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období,
- ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období,
- ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období,
- v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období. [15]

Účetním rezervám se také věnuje mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 19, který vychází z *IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. Částka vykázaná jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykázaného k datu vykázání. Odhady odtoků a finančních dopadů jsou stanoveny úsudkem vedení účetní jednotky, který se opírá o zkušenost s obdobnými transakcemi a v některých případech také o informace nezávislých znalců. Mezi podklady pro takové rozhodnutí patří i veškeré doplňkové informace vyplývající z událostí po datu vykázání. **Rezerva smí být použita pouze na výdaje, na které byla původně vytvořena.** Zúčtování výdajů proti rezervě, která byla původně vytvořena pro jiný účel, by zatajilo dopad do dvou odlišných skutečností. [18]

Dalším legislativním východiskem pro rezervy je samozřejmě zákon o účetnictví. Rezervami se nově od roku 2016, podle § 26 odst. 3, rozumí rezervy určené k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, nebo jisté, že nastanou, ale **není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku.**

K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků, částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv.

Ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. v § 67 je zmínka o použití a tvorbě rezerv. Tvorba a zvýšení rezerv se účtuje prostřednictvím příslušného účtu nákladů. Použití, snížení nebo zrušení rezervy pro nepotřebnost se účtuje opět prostřednictvím příslušného účtu nákladů.

Základní postupy účtování o tvorbě, zvýšení, snížení, použití a zrušení rezerv za účelem docílení souladu při používání účetních metod některými vybranými účetními jednotkami je také stanoveno v ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky č. **705 – Rezervy**. [9]

Pokud jsou splněny všechny podmínky stanovené zákonem o rezervách pro zjištění základu daně a dalšími předpisy, účetní jednotka je oprávněna určitou rezervu tvořit a použít, pak ve svém účetnictví o rezervách účtuje ve skupině **44 – Rezervy**. Rezervy se tvoří na vrub nákladů syntetického účtu **555 – Tvorba a zúčtování rezerv** a zúčtují se ve prospěch téhož účtu nákladů. Rezervy podléhají inventarizaci, při níž se ověřuje nejen jejich výše, ale i jejich odůvodněnost. [1]

Účetní jednotka má pro tuto problematiku vypracovanou vnitroorganizační směrnici č. **10 – Časové rozlišení a rezervy**. Rezervám je v této směrnici ponechána pouze strohá část, pár informací o rezervách. Tímto bych chtěla účetní jednotce **doporučit**, aby si vnitřní směrnici rozšířili o seznam předpisů, vyhlášek a zákonů, které se rezervami zabývají. Také bych doporučila **doplnit** pojmosloví jako je opravná položka a odpis. Dále bych doporučila rozšířit směrnici o zásady tvorby rezerv, co musí být splněno, jaké podmínky musí být dodrženy, aby tato rezerva mohla být tvořena. **Dle mého názoru** je důležitým prvkem, jak stanovila účetní jednotka výši těchto rezerv, např. odhadem výše předpokládaného následku budoucího rizika, stanovením rezervy procentem z odhadované výše předpokládaného následku budoucího rizika, nebo jiným vhodným způsobem, který by částku rezervy stanovil. **Dále bych navrhla** městu vnitřním předpisem stanovit hranici významnosti pro účtování o rezervách např. 0,5 – 1,5 % netto aktiv, dle auditorské směrnice. Aktiva netto za rok 2013 byly ve výši 393 069 tis. Kč, hranice významnosti pro tvorbu rezerv by tedy byla od 1 965 345 do 5 896 035 Kč. Výše rezervy, o které účetní jednotka účtuje není dle mého názoru významná. Dále bych doporučila zaznamenat do směrnice tituly pro tvorbu rezerv, např. soudní spory, prováděné neuzavřené kontroly v účetní jednotce nebo sanace ekologických zátěží, dále způsob tvorby rezerv, zvýšení, snížení, použití a zrušení, včetně inventarizace. Dále bych městu navrhla

stanovení odpovědných osob, které by posuzovaly významnost rezerv. Mohou to být např. pracovníci finančního odboru, tajemník města nebo personální síla v odboru správy majetku aj.

Město Konice, od roku 2013, účtuje o **jedné rezervě**, a to na opravu dlouhodobého majetku. V souladu se zákonem č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích v platném znění byl schválen radou města, v roce 2013, plán financování a obnovy kanalizace a čistírny odpadních vod (dále jen „ČOV“). Město Konice je tedy od tohoto roku vlastníkem zbudované kanalizace a ČOV. Dle tohoto plánu tvoří město Konice rezervu na opravu vodovodů a kanalizací. Tvorba rezervy na opravu dlouhodobého majetku je účtována v letech 2013 až 2022. Účetní jednotka účtuje o tvorbě rezervy ve výši stanovené v plánu obnovy. Účtování rezervy na opravu dlouhodobého majetku, tedy finančních prostředků potřebných na obnovu v jednotlivých letech udává Tab. 3.9.

Tab. 3.9 Výše rezerv na obnovu vodovodů a kanalizací v letech 2013 až 2022 v Kč

| Rok | Rezervy | MD | D |
|---------------|------------------|-----|-----|
| 2013 | 125 000 | 555 | 441 |
| 2014 | 280 000 | 555 | 441 |
| 2015 | 425 000 | 555 | 441 |
| 2016 | 780 000 | 555 | 441 |
| 2017 až 2022 | 2 755 000 | 555 | 441 |
| <i>Celkem</i> | <i>4 365 000</i> | - | - |

Zdroj: Plán financování infrastruktury města Konice, vlastní zpracování

Účetní jednotka ocenila tuto rezervu na základě nejlepšího možného úsudku. Tento odhad, tedy finanční prostředky potřebné na obnovu majetku v jednotlivých letech vychází z předpokládaných nákladů města Konice. Účetní jednotka tak tvorbou rezervy snížila riziko na budoucí výdaje, náklady. Město Konice, jak ukazuje Tab. 3.9, účtuje rezervy k poslednímu dni kalendářního roku na základě inventarizace, na vrub syntetického účtu 555 – *Tvorba a zúčtování rezerv* se souvztažným zápisem ve prospěch syntetického účtu č. 441 – *Rezervy*, dle bodu 4.1. ČÚS 705. Na základě inventarizace posuzuje město účel rezervy, na kterou byla původně vytvořena. Jestli tento účel zanikne, je třeba rezervu rozpustit. Účetní jednotka nemá zřízen samostatný bankovní účet k tomuto účelu. Finanční prostředky jsou vázány na běžném účtu 231 - *Základní běžný účet územních samosprávných celků* a nejsou zapojeny do běžného rozpočtu. **Dle mého názoru** je použití účtu 231 správné, neboť by se nemělo jednat o cizí prostředky. Rovněž mohli využít jiný zvláštní bankovní účet. Pokud by použili např. syntetický účet 241 – *Běžný účet*, měla by být tato informace obsažena v příloze účetní závěrky.

3.5 Ocenění majetku reálnou hodnotou

Ocenění majetku reálnou hodnotou představuje koncept, kdy je snahou aktiva přeceňovat na aktuální hodnotu s cílem jednoduššího a reálnějšího zobrazení stavu majetku. **Reálná hodnota (fair value)** dle IFRS je definována jako částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek. Ocenění reálnou hodnotou najdeme v mnoha ustanoveních. V zákoně o účetnictví v § 13a odst. 1 písm. e) je uvedeno, že účetní jednotky vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ocenění reálnou hodnotou nepoužijí. Metoda ocenění reálnou hodnotou byla nově zavedena od roku 2010 u územních samosprávných celků. V zákoně o účetnictví v části čtvrté se nachází způsoby oceňování. V § 25 je výčet majetku a závazků, které se oceňují. **V § 27 odst. 1 písm. h) je majetek oceňující se reálnou hodnotou, ocenění reálnou hodnotou se u vybraných účetních jednotek použije u majetku určeného k prodeji** a v odst. 3 jsou uvedeny metody stanovení reálné hodnoty. Od 1. 1. 2016 došlo ke změně kategorizace účetních jednotek a kategorizace skupin účetních jednotek. Ocenění reálné hodnoty, dle této novely, nepoužijí i mikro účetní jednotky dle § 27 odst. 7, pokud nejsou obchodníky s cennými papíry a pobočkami zahraničních obchodníků s cennými papíry, platebními institucemi, investičními společnostmi a fondy atd. [14]

Dalším předpisem, v němž se nachází problematika ocenění na reálnou hodnotu je vyhláška č. 410/2009 Sb. V § 34 písm. c) a § 38 písm. c) je obsahové vymezení účtů 564 – *Náklady z přecenění reálnou hodnotou* a 664 – *Výnosy z přecenění reálnou hodnotou*. § 45 odst. 1 písm. i) až j) jsou požadavky na poskytnutí relevantních informací v příloze k účetní závěrce. § 59 obsahuje některá pravidla týkající se účtování o reálné hodnotě u cenných papírů a podílů, § 60 obsahuje některá pravidla účtování reálné hodnoty u zajišťovacích derivátů, § 61 definuje oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u derivátů k obchodování, § 63 pravidla týkající se uplatnění účtování o reálné hodnotě u pohledávek, kterých účetní jednotka nabyla a určila k obchodování, **§ 64 vymezuje některá pravidla pro účtování o reálné hodnotě u majetku určeného k prodeji**. Dále v § 65 odst. 3 písm. a) je vyloučení majetku oceněného reálnou hodnotou z tvorby opravných položek a v § 66 odst. 7 písm. i) je zakotveno vyloučení majetku z odpisování, který je oceněný na reálnou hodnotu. [7]

Město Konice má pro tuto problematiku vytvořenou směrnici č. 13 – *Reálná hodnota majetku určeného k prodeji*, která vychází z aktuálního znění právních předpisů. Účetní jednotka přeceňuje majetek, který je evidován na účtech skupiny 01, 02 a 03, reálnou hodnotou. Město o RH účtuje, pokud je významně rozdílná od ocenění majetku dle zákona o účetnictví

§ 25, prodej majetku bude realizován v krátkodobém horizontu nejpozději do dvou let od schválení záměrů prodeje. **Za významný rozdíl pro potřeby ocenění na RH je považována částka 260 tis. Kč nebo 0,3 % aktiv netto účetní jednotky za minulé období,** a to ta hodnota, která je nižší. Účetní jednotka vychází ohledně stanovení významnosti analogicky z vyhlášky č. 410/2009 Sb., § 26 odst. 2 písm. d), kde je nepřímo stanovena významná hodnota pro účely výkaznictví. **Majetek účetní jednotky, který se nebude oceňovat reálnou hodnotu:**

- zásoby (v souladu se zákonem o účetnictví § 27, odst. 1, písm. h), včetně majetku evidovaného na účtu 901 a 902, který není evidován jako dlouhodobý majetek,
- krátkodobý finanční majetek (25x) a dlouhodobý finanční majetek, který je určen k obchodování a je oceněn reálnou hodnotou dle § 27 odst. 1 písm. a),
- záměry prodeje části majetku (část pozemku před zápisem oddělené parcely do katastru nemovitostí, část stavby apod.),
- majetek určený ke směně není považován za majetek určený k prodeji, tedy nebude reálnou hodnotou přeceňován,
- majetek, kdy bude činit rozdíl v **ocenění méně než 200 000 Kč včetně jakožto nevýznamný rozdíl.** [32]

Okamžik uskutečnění účetního případu, dle § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb., bezprostředně souvisí s rozhodnutím osoby nebo orgánu, který o této skutečnosti rozhoduje podle jiného právního předpisu. Jaký okamžik bude použit je uvedeno v Příloze 6 této diplomové práce. Většinou je tímto okamžikem stanovení znaleckého posudku nebo kvalifikovaného odhadu odpovědnou osobou, a to v souladu s usnesením zastupitelstva nebo rady k záměru prodeje majetku. Za správnost při zjišťování reálné hodnoty odpovídá vždy podle druhu přeceňovaného majetku vedoucí odboru majetkoprávního, případně vedoucí odboru stavebního a odboru životního prostředí. Majetek přeceněný reálnou hodnotou je evidován účetní jednotkou odděleně pomocí analytických účtů. V programu majetku jsou u města vedeny v položce doplňkové informace údaje o původním ocenění majetku dle § 25 zákona o účetnictví s informací, že majetek byl přeceněn reálnou hodnotou. [32]

Konkrétním příkladem této problematiky může být např. rozhodnutí zastupitelstva města z března roku 2011 o prodeji lesních pozemků, a tudíž vznikla povinnost tento majetek přecenit na reálnou hodnotu, dle § 27 zákona o účetnictví. Okamžikem uskutečnění účetního případu je zpracování znaleckého posudku k majetku určeného k prodeji, který byl zpracován

14. 11. 2011. Příklad je zaměřen na jeden lesní pozemek, v evidenci účetní jednotky jich bylo několik. Město Konice mělo ve svém účetnictví lesní pozemek v obci Runářov. Obecné informace o tomto pozemku udává Tab. 3.10.

Tab. 3.10 Lesní pozemek Runářov

| | |
|---------------------------------------|---------------|
| Parcelní číslo | 842/1 |
| Výměra v m ² | 2 287 |
| Cena pozemku v evidenci majetku města | 51 457, 50 Kč |
| Cena dle oceňovatele | 130 359 Kč |
| 50 % hodnoty znaleckého posudku | 65 179, 50 Kč |

Zdroj: Interní materiály města Konice, vlastní zpracování

Ocenění majetku reálnou hodnotou provedl vedoucí odboru životního prostředí, který má vzdělání a odbornost ke stanovení kvalifikovaného odhadu. Účetní hodnota lesního pozemku byla ve výši 51 457, 50 Kč. Lesní pozemky byly oceněny na reálnou hodnotu ve výši 130 359 Kč. Vzhledem k věkové a druhové skladbě lesních porostů a průměrné ceně dřeva vyhlášené Ministerstvem zemědělství byla reálná cena lesních porostů 50 % ceny dle oceňovací vyhlášky, což činilo u tohoto majetku 65 179, 50 Kč. Lesní pozemky byly městem v roce 2011 určeny k prodeji a přeceněny na reálnou hodnotu, následující rok byly prodány za cenu odpovídající reálné hodnotě. Účetní operace spojené s lesním pozemkem p. č. 842/1, který byl přeceněn na reálnou hodnotu, jsou uvedeny v Tab. 3.11.

Tab. 3.11 Účetní operace spojené s majetkem určeným k prodeji

| Číslo | Popis účetního případu | Částka v Kč | MD | D |
|-------|--|-------------|-----|-----|
| 1 | Přecenění lesního pozemku na RH v roce 2011 | 13 722 | 031 | 407 |
| 2 | Vyřazení lesního pozemku v reálné ceně v roce 2012 | 65 179, 50 | 554 | 031 |
| 3 | Odúčtování rozdílu z přecenění do výnosů v roce 2012 | 13 722 | 407 | 664 |
| 4 | Prodej pozemku na účet města v roce 2012 | 65 179, 50 | 231 | 647 |

Zdroj: Interní materiály města Konice, vlastní zpracování

Účetní jednotka musela navýšit hodnotu majetku přeceněného na reálnou hodnotu, a to v částce znaleckého posudku sníženého o účetní hodnotu majetku a zaúčtovanou na vrub syntetického účtu 031 – *Pozemky* a souvztažně provedla zápis ve prospěch syntetického účtu 407 – *Jiné oceňovací rozdíly*., dle § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Dále bylo nutné provést vyřazení majetku, na základě smlouvy o prodeji pozemku, z evidence účetní jednotky a zaúčtování na vrub nákladového účtu 554 – *Prodáné pozemky*, dle bodu 6.4.3. ČÚS 710. Následně provedla zúčtování oceňovacího rozdílu k majetku na vrub účtu 407, tento účet bude mít tedy nulový zůstatek a souvztažně ve prospěch výnosového účtu číslo 664 – *Výnosy*

z přecenění reálnou hodnotou (bod 4.3.6. ČÚS 709). Tato částka je dána rozdílem mezi reálnou hodnotou a účetní hodnotou daného majetku. Posledním krokem bylo přijetí částky na účet 231 ve výši 65 179, 50 Kč a souvztažně provedlo město Konice o tomto majetku zápis ve prospěch výnosového účtu 647 – *Výnosy z prodeje pozemků*. Od 1. 1. 2014 došlo ke změně účtování v důsledku zavedení nových syntetických účtů 035 a 036.

4 Analýza dopadu účetní reformy do finanční situace města

Účetní reforma veřejných financí s sebou přinesla rozšíření účetní závěrky o výkaz zisku a ztráty, pokud účetní jednotky neprovozovaly hospodářskou činnost, a také doplnění rozvahy o řadu nových položek, změnila se struktura přílohy účetní závěrky. Účetní závěrka se skládá z pěti výkazů, každý výkaz má závaznou podobu a v účetní závěrce se uvádějí odděleně a v příslušném pořadí. Účetní závěrka města Konice se tedy musí skládat z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Tyto tři výkazy účetní závěrky jsou pro účetní jednotky povinné. Dále vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. V roce 2010 byly tyto výkazy povinné pro vybrané účetní jednotky. V dalších letech je město Konice sestavovat nemuselo. Pokud vybraná účetní jednotka překročí za dvě účetní období po sobě jdoucích aktiva celkem 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč musí přehledy sestavovat.

Municipální jednotky nesestavují pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu, ale také v rámci svého hospodaření musí sestavovat rozpočet, který je regulován vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě a také se municipality musí řídit zákonem č. 250/2002 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Rozpočet je zpravidla tříděn na příjmy a výdaje z hlediska druhového a odvětvového. Druhové třídění rozpočtové skladby se skládá z daňových, nedaňových, kapitálových příjmů a přijatých transferů, běžných výdajů a kapitálových výdajů. Účetním tedy nastává povinnost zařadit k jednotlivým účetním případům také paragrafy a položky dle rozpočtové skladby. [4]

Tato kapitola se bude především zabývat vlivem některých účetních metod na majetek vykazovaný v rozvaze, na náklady a výnosy obsažené ve výkazu zisku a ztráty města Konice. V neposlední řadě zde bude uvedena reakce vedení města na reformu veřejných financí, a nakonec bude navrženo řešení a doporučení zjištěných nedostatků.

4.1 Analýza vlivu časového rozlišení a dohadných položek v účetní závěrce města

Problematika časového rozlišení a dohadných položek byla řešena v podkapitole 3.1. Od 1. 1. 2010 uplatňuje město Konice, respektive všechny vybrané účetní jednotky, aktuální princip v plném rozsahu. Časovou a věcnou souvislost nákladů a výnosů účetní jednotka v účetnictví zajišťuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv. Skrze časové rozlišení nákladů a výnosů, za veškerou činnost města Konice, znázorňují reálný výsledek hospodaření za účetní období. Následující tabulka udává podíl jednotlivých aktivních položek přechodných účtů na aktiva v letech 2009 až 2015 v tis. Kč.

Tab. 4.1 Podíl přechodných položek aktivních na aktivech města Konice v tis. Kč a %

| Rok | Přechodné položky aktivní | | | Celkem přechodné položky | Netto aktiva celkem | % podíl na A |
|------|---------------------------|-----|---------|--------------------------|---------------------|--------------|
| | 381 | 385 | 388 | | | |
| 2009 | 0 | 0 | 0 | 0 | 443 003 | 0 % |
| 2010 | 38 | 0 | 120 923 | 120 961 | 565 239 | 21 % |
| 2011 | 23 | 0 | 143 101 | 143 124 | 545 711 | 26 % |
| 2012 | 195 | 18 | 140 332 | 140 545 | 535 795 | 26 % |
| 2013 | 87 | 21 | 2 318 | 2 426 | 393 069 | 0,6 % |
| 2014 | 220 | 0 | 4 659 | 4 879 | 401 162 | 1,2 % |
| 2015 | 152 | 6 | 2 327 | 2 485 | 374 411 | 6,6 % |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Jak je patrné z Tab. 4.1, tak v roce 2009 město Konice neúčtovalo o časovém rozlišení nákladů a výnosů a dohadných položkách aktivních, proto je hodnota v tomto roce u jednotlivých rozvahových účtů nulová. Plnohodnotně muselo město o přechodných položkách účtovat od roku 2010. Nejvyšší podíl na netto aktivech představují dohadné položky aktivní v letech 2010 až 2012. Od roku 2001 probíhal projekt městské kanalizace a účetní jednotka musela ke konci roku účtovat o dohadné položce aktivní v důsledku přiznání dotace na tento projekt, protože nebyla známa její přesná výše. Od roku 2013 je tento podíl minimální. V roce 2013 došlo ke snížení účtu 388 v důsledku provedení vyúčtování dotace ČOV a kanalizace ve výši 138 595 274 Kč a dále došlo k vyúčtování dotace vzdělávacího centra Konice. Postup účtování je uveden v ČÚS č. 703 – Transfery. Jak je patrné z Tab. 4.1 **nevyšší vliv na rozvahu města Konice má účet 388, za rok 2010 to bylo ve výši 22 % celkových aktiv netto**. V roce 2014 město evidovalo na tomto účtu nevyúčtované dotace ve výši 1 787 455 Kč na zateplení polikliniky města. V roce 2015 došlo k významnému snížení stavu účtu vlivem vyúčtování dotací z předchozích let. V podkapitole 3.1 byla řešena obecná problematika a účtování o dohadných položkách a časovém rozlišení.

Tab. 4.2 Podíl přechodných položek pasivních na pasivech města Konice v tis. Kč a %

| Rok | Přechodné položky pasivní | | | Celkem přechodné položky | Pasiva celkem | % podíl na P |
|------|---------------------------|-----|-------|--------------------------|---------------|--------------|
| | 383 | 384 | 389 | | | |
| 2009 | 0 | 0 | 0 | 0 | 443 003 | 0 % |
| 2010 | 0 | 0 | 1 833 | 1 833 | 565 239 | 0,3 % |
| 2011 | 0 | 0 | 0 | 0 | 545 711 | 0 % |
| 2012 | 1 552 | 0 | 471 | 2 023 | 535 795 | 0,4 % |
| 2013 | 839 | 0 | 1 248 | 2 087 | 393 069 | 0,5 % |
| 2014 | 855 | 0 | 2 659 | 3 514 | 401 162 | 0,9 % |
| 2015 | 1 103 | 0 | 968 | 2 071 | 374 411 | 0,6 % |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Jak je patrné z Tab. 4.2, tak o přechodných položkách pasivních účtovalo město Konice až v roce 2010. Účet 384 – *Výnosy příštích období* účetní jednotka netvoří (viz podkapitola 3.1). Za rok 2010 eviduje pouze účet 389 – *Dohadný účet pasivní* s podílem na celkových pasivech za příslušný rok ve výši 0,3 %. Jak udává tabulka, tak % podíl na pasivech od roku 2010 do roku 2015 se **průměrně pohybuje okolo 0,45 %**. V roce 2014 eviduje město na účtu 389 dohadnou položku na daň z příjmu právnických osob, kdy se zvýšila daň z důvodu danění bezúplatně nabytého majetku a darů od roku 2014 ve výši 2 004 680 Kč. Oproti roku 2014 došlo v roce 2015 k snížení účtu 389, a to z důvodu snížení stavu účtu vzhledem k předpokládané nižší DPPO o 1 466 980 Kč. V roce 2015 byla tato dohadná položka na DPPO ve výši 537 700 Kč. Zbytek tvoří dohadná položka na nevyúčtované poskytnuté zálohy na energie a materiál.

Z důvodu značného množství nákladových a výnosových účtů, které se mohou vázat na účty časového rozlišení a dohadných položek, zde není analyzován dopad do výsledku hospodaření města Konice. Informace o dohadných položkách, tedy účty 388 a 389, musí být zachyceny v příloze účetní závěrky. Mají tedy dopad na další výkaz účetní závěrky.

4.2 Vliv zavedení metody odpisování na účetní závěrku města Konice

První použití metody odpisování dlouhodobého majetku muselo město Konice použít v účetní závěrce sestavované k 31. 12. 2011. Při tomto prvním použití metody odpisování dlouhodobého majetku město nezobrazovalo náklady související s odpisováním tohoto majetku v účetním období roku 2011 a promítlo do účetnictví k 31. 12. 2011 hodnotu oprávek k odpisovanému dlouhodobému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody, dle § 66 odst. 9 vyhlášky 410/2009 Sb. Výpočet oprávek k odpisovanému majetku byl popsán v podkapitole 3.2.2. Město o dopočtu oprávek k 31. 12. 2011, dle ČÚS č. 708, účtovalo **rozvahově** na vrub účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při prvním použití metody* a souvztažně proti účtu oprávek 07x a 08x. Jak je zřejmé z účetního zápisu, tak dopočet oprávek ke konci roku 2011 měl dopad na **rozvahu města Konice**. Hodnota uvedená na účtu 406 měla vliv na pasiva města Konice i v následujících letech, a to snížením vlastního kapitálu účetní jednotky. V tabulce níže jsou uvedeny pouze částky dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku snížené o částky drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, jelikož DDNM a DDHM neměly vliv na hodnoty „dooprávkování“ ke konci roku 2011.

Tab. 4.3 Vliv opravek na majetek města Konice v letech 2009 až 2015 v tis. Kč a %

| Rok | DNM | | | DHM | | | Snížení DNM v % | Snížení DHM v % |
|------|--------|---------|-------|---------|---------|---------|-----------------------|-----------------------|
| | Brutto | Korekce | Netto | Brutto | Korekce | Netto | | |
| 2009 | 4 905 | - | - | 417 269 | - | - | - | - |
| 2010 | 4 489 | 0 | 4 489 | 411 871 | 0 | 411 871 | - | - |
| 2011 | 5 509 | 1 057 | 4 452 | 420 706 | 37 836 | 382 870 | 19 | 9 |
| 2012 | 5 519 | 1 621 | 3 898 | 420 430 | 45 365 | 375 065 | 29 | 11 |
| 2013 | 5 469 | 2 256 | 3 213 | 421 908 | 53 499 | 368 409 | 41 | 13 |
| 2014 | 5 421 | 2 473 | 2 948 | 431 098 | 61 437 | 369 661 | 46 | 14 |
| 2015 | 6 536 | 2 721 | 3 815 | 409 726 | 65 904 | 343 822 | 42 | 16 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Jak je zřejmé z Tab. 4.3, nejdůležitějším rokem pro odpisování majetku byl rok 2011, kdy ve sloupci korekce je uvedena hodnota „**dooprávkování**“. Netto hodnota dlouhodobého majetku je vypočtena jako rozdíl brutto hodnoty majetku a korekce. Ve sloupci korekce hodnota stále roste, neboť oprávky vyjadřují akumulaci odpisů za příslušné roky. Jak je patrné z Tab. 4.3, tak **v roce 2011**, z důvodu zavedení „dooprávkování“, **poklesla hodnota dlouhodobého nehmotného majetku o 19 %**. **Dlouhodobý hmotný majetek** v důsledku opravek v roce 2011 klesl pouze o **9 %**. Jak je patrné z Tab. 4.3, tak k největšímu snížení hodnoty majetku, vlivem zavedení opravek, došlo u dlouhodobého nehmotného majetku. Pokud by se ke konci roku 2011 provedl dopočet opravek přes účet 551, mělo by to významný dopad na výsledek hospodaření účetní jednotky. Vlivem nárůstu nákladů by mohla účetní jednotka vykazovat ztrátu za příslušné období. Podíl „dooprávkování“ na celkových nákladech za rok 2011 činil 45 % (38 893 tis. Kč/85 732 tis. Kč).

Při dopočtu opravek se také musela účetní jednotka vypořádat s rozlišením investičního transferu (viz podkapitola 3.2.3). Město o tomto kroku muselo účtovat ke konci roku 2011 na vrub účtu 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* a ve prospěch účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*, bod 8.4. ČÚS 708. Opět došlo k dopadu do rozvahy účetní jednotky, a to na straně pasiv. Tento účetní případ tedy neměl vliv na výnosy, a tedy ani na výsledek hospodaření účetní jednotky za rok 2011. Došlo pouze k přesunu mezi dvěma rozvahovými položkami na straně pasiv.

Od roku 2012 začala účetní jednotka plnohodnotně odpisovat dlouhodobý majetek města Konice, a to přes nákladový účet 551, tzn. že zavedení odpisování u municipálních jednotek mělo vliv na náklady, které se zobrazují ve výkazu zisku a ztráty, a tedy metoda odpisování ovlivnila **výsledek hospodaření územních samosprávných celků**. V důsledku zavedení odpisování majetku došlo k věrnému a poctivému zobrazení účetnictví municipálních jednotek.

Z Tab. 4.4 je zřejmý dopad odpisů na celkové náklady města Konice v letech 2009 až 2015 v tis. Kč. Postup účtování byl popsán v podkapitole 3.2.3.

Tab. 4.4 Vliv odpisů na celkové náklady města Konice v letech 2009 až 2015 v tis. Kč a %

| Rok | Odpisy | Celkové náklady | Náklady bez odpisů | Podíl odpisů na celkových nákladech v % |
|------|--------|-----------------|--------------------|---|
| 2009 | - | x | x | jiná metodika vykazování nákladů a výnosů |
| 2010 | - | 94 541 | 94 541 | metoda odpisování nebyla uplatněna |
| 2011 | - | 85 732 | 85 732 | proběhlo „dooprávkování“ |
| 2012 | 8 447 | 58 461 | 50 014 | 14 % |
| 2013 | 8 781 | 57 633 | 48 852 | 15 % |
| 2014 | 8 403 | 59 281 | 50 878 | 14 % |
| 2015 | 8 631 | 83 727 | 75 096 | 10 % |

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty města Konice, vlastní zpracování

Před reformou veřejných financí sestavovaly účetní jednotky výkaz zisku a ztráty v rámci své hospodářské činnosti. Povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty podle nové vyhlášky č. 410/2009 Sb. nastala v roce 2010. Město Konice začalo odpisovat majetek až v roce 2012, kdy došlo vlivem odpisů ke zvýšení celkových nákladů účetní jednotky. Z Tab. 4.4. je patrné, že za rok 2012 byl podíl odpisů na celkových nákladech účetní jednotky 14 %.

Účetní jednotka musela také v roce 2012 provést výpočet poměrné části odpisů, která byla rozpuštěna do výnosů. Výpočet a postup byl uveden v podkapitole 3.2.3. Město účtuje o tomto kroku na stranu MÁ DÁTI 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* se souvztažným zápisem na stranu DLA účtu 672 – *Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů* (bod 8.3. ČÚS 708). Opět tedy dochází ke snížení účtu 403, jak bylo uvedeno při dopočtu opravek ke konci roku 2011. Nedochází ke zvýšení účtu 401, jak bylo provedeno za rok 2011, ale výnosového účtu 672. Tento účetní případ má dopad na výkaz zisku a ztráty účetní jednotky, tedy na výsledek hospodaření města Konice. V roce 2012 město Konice rozpustilo transfery v celkové výši 4 547 004,- Kč a bude tedy evidována na příslušném účtu 672. Tab. 4.5 znázorňuje vliv rozpuštění transferů na výnosy města Konice v letech 2009 až 2015 v tis. Kč. Dle § 55 odst. 8 vyhlášky č. 410/2009 Sb. se ocenění dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku.

Tab. 4.5 Vliv rozpuštění transferů na pořízení dlouhodobého majetku na výnosy města Konice v letech 2009 až 2015 v tis. Kč a %

| Rok | Poměrná část odpisů rozpuštěných do výnosů | Celkové výnosy | Výnosy bez transferu | Podíl poměrné části odpisů rozpuštěných do výnosů na celkových výnosech v % |
|------|--|----------------|----------------------|---|
| 2009 | - | x | x | jiná metodika vykazování nákladů a výnosů |
| 2010 | - | 95 693 | 95 693 | metoda odpisování nebyla uplatněna |
| 2011 | - | 58 271 | 58 271 | proběhlo „dooprávkování“ |
| 2012 | 4 547 | 63 033 | 58 486 | 7 % |
| 2013 | 4 836 | 62 318 | 57 482 | 8 % |
| 2014 | 4 687 | 64 722 | 60 035 | 7 % |
| 2015 | 3 878 | 87 252 | 83 374 | 4 % |

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty města Konice, vlastní zpracování

Částky transferů na pořízení dlouhodobého majetku, které byly rozpuštěny do výnosů, byly převzaty z odpisových plánů města Konice za dané účetní období. Jak uvádí Tab. 4.5, tak poměrná část odpisů rozpuštěných do výnosů byla poprvé zaúčtována v roce 2012, viz podkapitola 3.2. Pokud by nedošlo k rozpuštění části dotací do výnosů, tak by v roce 2012 hodnota činila 58 486 tis. Kč, k rozpuštění došlo a vlivem výše transferu narostla hodnota celkových výnosů o 4 547 tis. Kč na celkovou hodnotu 63 033 tis. Kč. Podíl poměrné části odpisů rozpuštěných do výnosů na celkových výnosech byl za rok 2012 ve výši 7 %.

Zavedení metody odpisování dlouhodobého majetku, jak je patrné výše, mělo tedy vliv:

- na hodnotu aktiv a pasiv prostřednictvím účtů ve skupině 07 a 08 a účtu 406, a to se tedy projevilo v rozvaze,
- na výnosy a náklady účetní jednotky prostřednictvím účtů 551 a 672, tedy měly dopad do výsledku hospodaření účetní jednotky od roku 2012, kdy začalo plnohodnotné odpisování aktiv některých vybraných účetních jednotek, a tedy i města Konice.

Výpočet v Tab. 4.6 znázorňuje rozdíl výsledků hospodaření za účetní období 2012 až 2015 za předpokladu, že se nebude odpisovat dlouhodobý majetek účetní jednotky.

Tab. 4.6 Vliv metody odpisování na výsledky hospodaření v letech 2012 až 2015 v tis. Kč

| Rok | Celkové výnosy | Celkové náklady | Výnosy bez výnosů z transferů k DM | Náklady bez odpisů | VH ₁ | VH ₂ | Rozdíl VH |
|------|----------------|-----------------|------------------------------------|--------------------|-----------------|-----------------|-----------|
| | <i>CV</i> | <i>CN</i> | <i>A</i> | <i>B</i> | | | |
| 2012 | 63 033 | 58 461 | 58 486 | 50 014 | 4 572 | 8 472 | 3 900 |
| 2013 | 62 318 | 57 633 | 57 482 | 48 852 | 4 685 | 8 630 | 3 945 |
| 2014 | 64 722 | 59 281 | 60 035 | 50 878 | 5 441 | 9 157 | 3 716 |
| 2015 | 87 252 | 83 727 | 83 374 | 75 096 | 3 525 | 8 278 | 4 753 |

Zdroj: Tab. 4.4 a 4.5, vlastní zpracování

Výsledek hospodaření se vypočítá jako **rozdíl celkových výnosů a celkových nákladů** účetní jednotky za příslušné období.

$$\text{Výsledek hospodaření}_1 = CV - CN \quad (4.1)$$

Pokud by se tedy do vzorce 4.1 dosadily údaje uvedené v Tab. 4.6 např. za rok 2012, kde by se dosadila hodnota za výnosy 63 033 tis. Kč a za náklady částka 58 461 tis. Kč, vyšla by hodnota **4 572 tis. Kč**. Pro přehlednost je uveden vzorec v tis. Kč s hodnotami níže.

$$\text{Výsledek hospodaření}_1 = 63\,033 - 58\,461 = 4\,572 \text{ tis. Kč}$$

Výsledek hospodaření₂ byl vypočítán jako rozdíl výnosů bez výnosů z transferů k dlouhodobému majetku a hodnoty nákladů bez odpisů, tj. dle vzorce 4.2

$$\text{Výsledek hospodaření}_2 = A - B \quad (4.2)$$

Pokud by se dosadily do vzorce 4.2 konkrétní hodnoty uvedené v Tab. 4.6 vyšel by výsledek hospodaření₂ za rok 2012 v hodnotě **8 472 tis. Kč**.

$$\text{Výsledek hospodaření}_2 = 58\,486 - 50\,014 = 8\,472 \text{ tis. Kč}$$

Porovná-li se výsledek hospodaření č. 1 a 2, tak hodnota u prvního výpočtu, kde byly zahrnovány celkové výnosy a náklady je, o 3 900 tis. Kč menší než u výpočtu výsledku hospodaření₂. V důsledku zavedení odpisování je výsledek hospodaření o **54 % menší**, než kdyby se majetek města neodpisoval. Jak je vidět v Tab. 4.4 a 4.5, **rozpuštění dotací**

na pořízení dlouhodobého majetku částečně pokrývají náklady na odpisy města Konice, a to ve výši 54 % za rok 2012. V roce 2013 by byl výsledek hospodaření města Konice o 46 % vyšší, pokud by se majetek účetní jednotky neodpisoval. V roce 2014 by byl výsledek hospodaření o 41 % vyšší a v posledním roce hodnota činila 57 %. Z tab. 4.4 a 4.5 je evidentní podíl transferu na odpisech města, a to za rok 2013 ve výši 55 %. Za další rok je tato hodnota 56 % a poslední rok 2015 je ve výši 45 %.

Dle zákona o účetnictví § 7 odst. 5 jsou účetní jednotky povinny v příloze účetní závěrky vždy uvést informace o použitých účetních metodách, popřípadě odchylkách od těchto metod s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky. Vybrané účetní jednotky uvádějí v příloze účetní závěrky též informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů. Dle § 19 odst. 5 a 6 musí také účetní jednotka zaznamenat do přílohy účetní závěrky významné události, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Příloha účetní závěrky města Konice obsahuje informace o majetku účetní jednotky, zejména strukturu a výši staveb a pozemků. Dále je zde uvedena informace o dotacích účetní jednotky, informace o účtu 672 a ostatní informace doplňující a vysvětlující významné položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

4.3 Analýza vlivu opravných položek k pohledávkám v účetní závěrce města Konice

Metodu opravných položek město Konice použilo ve svém účetnictví poprvé k 1. 1. 2010. K tomuto datu účetní jednotka musela provést dopočet opravných položek k pohledávkám, pokud měly pohledávky po splatnosti více jak 90 dnů. Za každých 90 dnů město vytvořilo opravnou položku ve výši 10 % z celkové hodnoty pohledávky vedenou v účetnictví města (viz podkapitola 3.3). Město Konice o opravných položkách účtuje ke konci roku na podkladě inventarizací. Problematika opravných položek, jejich účtování a právní předpisy vztahující se k opravným položkám, je řešena v podkapitole 3.3. Při účtování k 1. 1. 2010 účetní jednotka použila účet 406 a účet opravné položky k odběratelům 194. Opravné položky mají vliv na rozvahu účetní jednotky. V roce 2012 bylo nově zavedeno účtování o opravných položkách k účtu 315 a město jej k 1. 1. 2012 opět zaúčtovalo a postupovalo zcela stejně jak k 1. 1. 2010 se změnou účtu 192. V roce 2014 účetní jednotka evidovala opravnou položku k účtu 469 ve výši 93 tis. Kč a v roce 2015 bylo účtováno v částce 100 tis. Kč. Účty opravných položek, které se váží k jednotlivým druhům pohledávek, jsou v Příloze 5 této diplomové práce. **Město Konice neevidovalo od roku 2010 po rok 2015 žádnou opravnou položku k zásobám nebo majetku.**

Tab. 4.7 Komparace opravných položek k pohledávkám v letech 2009 až 2015 v tis. Kč

| Rok | Účet 311 | | | Účet 315 | | | Účet 469 | | |
|------|----------|---------|-------|----------|---------|-------|----------|---------|-------|
| | Brutto | Korekce | Netto | Brutto | Korekce | Netto | Brutto | Korekce | Netto |
| 2009 | 0 | - | - | 1 327 | - | - | 0 | - | - |
| 2010 | 358 | 51 | 307 | 1 435 | 0 | 1 435 | 318 | 0 | 318 |
| 2011 | 329 | 44 | 285 | 1 349 | 0 | 1 349 | 234 | 0 | 234 |
| 2012 | 407 | 55 | 352 | 1 011 | 507 | 504 | 182 | 0 | 182 |
| 2013 | 420 | 70 | 349 | 1 040 | 663 | 377 | 156 | 0 | 156 |
| 2014 | 382 | 66 | 317 | 1 321 | 814 | 507 | 139 | 93 | 46 |
| 2015 | 336 | 71 | 265 | 1 408 | 916 | 491 | 124 | 100 | 24 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Jak je zřejmé z Tab. 4.7, tak se opravné položky k účtu 311 začaly tvořit v roce 2010. Opravné položky k účtu 315 až od 1. 1. 2012. Za rok 2010 účet odběratelů vlivem zavedení opravné položky klesl o **14 %**. Za rok 2012 hodnota účtu 315 vlivem zavedení opravné položky klesla o **50 %**. V roce 2014 účetní jednotka tvořila opravnou položku k účtu 469 ve výši 93 tis. Kč, a v důsledku opravné položky klesla tato hodnota o **67 %**. Za rok 2015 byla hodnota opravné položky na účtu 469 ve výši 100 tis. Kč, tj. klesla o **81 %**.

Opravné položky měly také dopad na výsledek hospodaření města Konice, a to prostřednictvím účtů, které jsou uvedeny v Tab. 4.8. Účetní opravné položky měly vliv jak na náklady účetní jednotky, tak na výnosy, a tedy na celkový výsledek hospodaření účetní jednotky. Pokud pomine důvod tvorby opravné položky, např. z důvodu její nedobytnosti nebo uplynutím promlčecí lhůty, účetní jednotka použije účet 557 (bod 6.1. ČÚS 706).

Tab. 4.8 Používané účty k účtování o pohledávkách

| Název položky výkazu zisku a ztráty | SÚ |
|--------------------------------------|-----|
| Tvorba a zúčtování opravných položek | 556 |
| Náklady z odepsaných pohledávek | 557 |
| Výnosy z vyřazených pohledávek | 643 |

Zdroj: [27], vlastní zpracování

Výnosový účet je použit za předpokladu již odepsané pohledávky, která je ještě vedena v podrozvahové evidenci účetní jednotky a může být ještě uhrazena. Potom se použije výnosový účet 643. Následující odstavce budou pojednávat o vlivu těchto účetních případů na výsledky hospodaření města Konice za účetní období 2010 až 2015.

Tab. 4.9 Vliv opravných položek k pohledávkám na výsledky hospodaření v letech 2010 až 2015 v tis. Kč

| Rok | Celkové výnosy | Celkové náklady | Výnosy bez 643 | Náklady bez 556 a 557 | VH ₁ | VH ₂ | Rozdíl VH |
|------|----------------|-----------------|----------------|-----------------------|-----------------|-----------------|-----------|
| | <i>CV</i> | <i>CN</i> | <i>A</i> | <i>B</i> | | | |
| 2010 | 95 693 | 94 541 | 95 693 | 94 445 | 1 152 | 1 248 | 96 |
| 2011 | 58 271 | 85 732 | 58 271 | 85 730 | -27 461 | -27 459 | 2 |
| 2012 | 63 033 | 58 461 | 63 033 | 57 605 | 4 572 | 5 428 | 856 |
| 2013 | 62 318 | 57 633 | 62 313 | 57 460 | 4 685 | 4 853 | 168 |
| 2014 | 64 722 | 59 281 | 64 722 | 59 023 | 5 441 | 5 699 | 258 |
| 2015 | 87 252 | 83 727 | 87 252 | 83 611 | 3 525 | 3 641 | 116 |

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty města Konice, vlastní zpracování

Jak je zřejmé z Tab. 4.9, tak výnosy z vyřazených pohledávek byly účtovány až v roce 2013 ve výši 5 tis. Kč. Podíl účtu 643 na celkových výnosech je tedy zanedbatelný. U výpočtů výsledků hospodaření bylo postupováno stejným způsobem jako v kapitole 4.2. Výsledek hospodaření₁ byl vypočítán dle vzorce 4.1 a výsledek hospodaření₂ dle vzorce 4.2. Na výsledek hospodaření města neměl vliv pouze účet 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek*, ale také účty další uvedené v Tab. 4.8. Za rok 2010 z důvodu povinnosti tvorby opravných položek klesl výsledek hospodaření o 96 tis. Kč, tj. o 8 %. Je zřejmé z tabulky výše, že v roce 2011 neměly vliv na celkovou ztrátu účetní jednotky tyto výnosové a nákladové účty. Výsledek hospodaření by stoupl pouze o 2 tis. Kč, což dle mého názoru je zanedbatelná částka. V následujících letech by mohl být výsledek hospodaření města Konice o něco lepší než v předcházejících letech. Za rok 2012 mohl být o 856 tis. Kč vyšší, tj. o 16 %. V následujících letech se hodnota v průměru pohybuje okolo 4 %. Podíl účtů 556 a 557 na celkových nákladech města Konice je také zanedbatelný.

V příloze účetní závěrky jsou uvedeny pouze informace o vyřazených pohledávkách, a to jejich výše zaúčtovaná prostřednictvím podrozvahových účtů 911 a 999.

Následující Tab. 4.10 zobrazuje vliv zavedení metody odpisování a opravných položek na aktivech města Konice od roku 2010 až 2015. Aktiva jsou snížena o hodnoty drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Tab. 4.10 Vliv oprávek a opravných položek na aktiva města Konice v letech 2010 až 2015
v tis. Kč a %

| Rok | Aktiva celkem | | | Opravné položky k pohledávkám | Oprávký k DHM | Oprávký k DNM | Snížení majetku v % |
|------|---------------|----------------|--------------|-------------------------------|----------------|----------------|---------------------|
| | <i>Brutto</i> | <i>Korekce</i> | <i>Netto</i> | <i>Korekce</i> | <i>Korekce</i> | <i>Korekce</i> | |
| 2010 | 565 290 | 51 | 565 239 | 51 | 0 | 0 | 0 |
| 2011 | 584 648 | 38 938 | 545 710 | 44 | 37 836 | 1 057 | 7 |
| 2012 | 583 342 | 47 547 | 535 795 | 562 | 45 365 | 1 621 | 10 |
| 2013 | 449 556 | 56 458 | 393 098 | 733 | 53 499 | 2 256 | 13 |
| 2014 | 466 045 | 64 883 | 401 162 | 973 | 61 437 | 2 473 | 14 |
| 2015 | 444 125 | 69 714 | 374 411 | 1 087 | 65 904 | 2 721 | 16 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

V roce 2011 musela účetní jednotka provést dopočet oprávek a hodnotu zaúčtovat k 31. 12. 2011, dle ČÚS č. 708, **rozvahově** na vrub účtu 406 a souvztažně proti účtu oprávek 07x a 08x. Jak je zřejmé z účetního zápisu, tak dopočet oprávek ke konci roku 2011 měl dopad na rozvahu města Konice. V roce 2011 oproti roku 2010 vzrostla korekce aktiv o 38 888 tis. Kč, tj. o 99,87 %. **Celková hodnota aktiv vč. oběžných aktiv** pak vlivem zavedení oprávek a opravných položek k majetku klesla o **7 %**. Nejvýznamnější vliv na snížení celkové hodnoty aktiv měl dopočet oprávek u dlouhodobého hmotného majetku. Oprávký snížily hodnotu dlouhodobého hmotného majetku o 37 836 tis. Kč. Celková hodnota aktiv v roce 2011 byla snížena o 38 938 tis. Kč, tzn. že podíl oprávek u DHM na celkových oprávkách aktiv byl ve výši **97 %**. Nejvyšší podíl na snížení hodnoty majetku měly oprávký k tomuto majetku. Opravné položky mají zanedbatelný dopad na celková aktiva města Konice.

4.4 Dopad účetních rezerv na výkazy města Konice

Město Konice tvoří účetní rezervy od roku 2013 na základě dokončení projektu výstavby městské kanalizace a čistírny odpadních vod, jak je zřejmé z Tab. 4.11. Účetní jednotky měly možnost tvorby rezerv od roku 2010. Obecné informace o tvorbě a účtování rezerv byly popsány v podkapitole 3.4. Účetní rezervy měly vliv na rozvahu účetní jednotky, a to na straně pasiv prostřednictvím účtu 441. Tab. 4.11 udává podíl účetních rezerv na pasivech města Konice za účetní období 2009 až 2015.

Tab. 4.11 Podíl účetních rezerv na pasivech města Konice v letech 2013 až 2015 v tis. Kč a %

| Rok | Rezervy | Pasiva celkem | Podíl na pasivech v % |
|------|---------|---------------|-----------------------|
| 2013 | 125 | 393 069 | 0,03 |
| 2014 | 405 | 401 162 | 0,10 |
| 2015 | 833 | 374 411 | 0,22 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Z Tab. 4.11 je patrné, že podíl účetních rezerv na pasivech města Konice je zanedbatelný. Nemá tedy výrazný vliv na hodnotu celkových pasiv účetní jednotky. Na účtu 441 se tyto rezervy kumulují. Dle odhadu finančních prostředků na obnovu vodovodů a kanalizací tvoří účetní jednotka rezervu na budoucí opravy od roku 2013 až po rok 2022, tedy tvoří tuto rezervu po dobu 10 let. V roce 2013 je tato rezerva tvořena ve výši 125 000 Kč, za rok 2014 se pohybuje částka na úrovni 280 000 Kč a za rok 2015 činí 425 000 Kč. Následující tabulka udává dopad tvorby rezerv na náklady města Konice.

Tab. 4.12 Podíl účetních rezerv na celkových nákladech města Konice v letech 2009 až 2015 v tis. Kč a %

| Rok | Částka rezerv | Celkové náklady | Náklady bez rezerv | Podíl účetních rezerv na celkových nákladech v % |
|------|---------------|-----------------|--------------------|--|
| 2009 | - | x | x | jiná metodika vykazování nákladů a výnosů |
| 2010 | 0 | 94 541 | 94 541 | účetní rezervy nebyly městem Konice tvořeny |
| 2011 | 0 | 85 732 | 85 732 | |
| 2012 | 0 | 58 461 | 58 461 | |
| 2013 | 125 | 57 633 | 57 508 | 0,22 |
| 2014 | 280 | 59 281 | 59 001 | 0,47 |
| 2015 | 425 | 83 727 | 83 302 | 0,51 |

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty města Konice, vlastní zpracování

Jak je zřejmé z Tab. 4.12, tak za rok 2013 činil podíl rezerv na celkových nákladech 0,22 %. V následujících letech se tento podíl v průměru pohyboval okolo 0,49 %. Rezervy účetní jednotky neměly velký dopad na náklady účetní jednotky. Účetní jednotka o tomto zápise účtuje na vrub účtu 555 – *Tvorba a zúčtování rezerv* a ve prospěch příslušného syntetického účtu 441 – *Rezervy*, dle ČÚS č. 705 – *Rezervy*. Tvorbou rezerv je tedy ovlivněn **výsledek hospodaření** účetní jednotky a také rozvaha na straně pasiv, jak bylo řešeno v Tab. 4.11. V následující tabulce jsou uvedeny výsledky hospodaření za předpokladu, pokud by o účetních rezervách nebylo účtováno. Postup výpočtu výsledků hospodaření byl uveden v podkapitole 4.2. Postupovalo se dle vzorců 4.1 a 4.2.

Tab. 4.13 Vliv tvorby rezerv na výsledky hospodaření města Konice v letech 2013 až 2015
v tis. Kč

| Rok | Celkové výnosy | Celkové náklady | Celkové výnosy | Náklady bez rezerv | VH ₁ | VH ₂ | Rozdíl VH |
|------|-------------------|--------------------|-------------------|-----------------------|-----------------|-----------------|--------------|
| | <i>CV</i> | <i>CN</i> | <i>A</i> | <i>B</i> | | | |
| 2013 | 62 318 | 57 633 | 62 318 | 57 508 | 4 685 | 4 810 | 125 |
| 2014 | 64 722 | 59 281 | 64 722 | 59 001 | 5 441 | 5 721 | 280 |
| 2015 | 87 252 | 83 727 | 87 252 | 83 302 | 3 525 | 3 950 | 425 |

Zdroj: Výkazy zisku a ztráty města Konice, vlastní zpracování

Jak je zřetelné z Tab. 4.13, výsledek hospodaření₁ byl vypočítán jako rozdíl celkových výnosů a celkových nákladů města Konice za příslušné roky, dle rovnice 4.1. Výsledek hospodaření₂ byl vypočten opět jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady sníženými o tvorbu rezerv, dle rovnice 4.2. Výsledek hospodaření v roce 2013 by byl o 3 % vyšší, pokud by se rezervy netvořily. Za rok 2014 by byl výsledek hospodaření o 5 % vyšší a v roce 2015 mohl být o 12 % vyšší. Rezervy zvyšují náklady účetní jednotky, a tím snižují výsledek hospodaření města Konice, jak je patrné z Tab. 4.12 a 4.13.

Příloha účetní závěrky neobsahuje žádné informace týkající se rezerv, které tvoří město Konice.

4.5 Vliv ocenění majetku reálnou hodnotou na účetní závěrku města Konice

Na základě usnesení zastupitelstva města byly v roce 2011 určeny pozemky k prodeji, které se přecenily na reálnou hodnotu, a v roce 2012 byly prodány. Ocenění majetku reálnou hodnotou určeného k prodeji byly lesní pozemky města Konice, které se nacházely ve vesnici Runářov. V následujících letech nedošlo k přecenění pozemků na reálnou hodnotu, až v roce 2015. Tento proces měl nejvýznamnější vliv na rozvahu a na výsledek hospodaření města Konice, proto se zde budou **analyzovat pouze pozemky**, které se přeceňovaly na reálnou hodnotu. Metoda ocenění majetku reálnou hodnotou měla vliv na aktiva města Konice prostřednictvím syntetického účtu 031 a pasiva účetní jednotky prostřednictvím účtu 407. Náznorný příklad je uveden v podkapitole 3.5. Účet 407 bude mít nulový zůstatek při vyúčtování rozdílů z přecenění, dle bodu 4.3.6. ČÚS 709 – Vlastní zdroje. Tab. 4.14 udává podíl majetku, který byl přeceněn na reálnou hodnotu a evidován na účtu 407 – *Jiné oceňovací rozdíly*, na pasivech města Konice za účetní období 2011 až 2015.

Tab. 4.14 Podíl ocenění pozemků RH na pasivech města Konice v letech 2011 až 2015 v tis. Kč a %

| Rok | Jiné oceňovací rozdíly | Pasiva celkem | Podíl na pasivech v % |
|------|------------------------|---------------|-----------------------|
| 2011 | 5 741 | 545 711 | 1 |
| 2012 | 0 | 535 795 | 0 |
| 2013 | 0 | 393 069 | 0 |
| 2014 | 0 | 401 162 | 0 |
| 2015 | 460 | 374 411 | 0,13 |

Zdroj: Rozvahy města Konice, vlastní zpracování

Z Tab. 4.14 je patrné, že k přecenění pozemků došlo v roce 2011 a 2015, podíl na pasivech je pouze v hodnotě **1 %** a za rok 2015 činí jen **0,13 %**. Za rok 2011 byly také v hodnotě 5 741 tis. Kč navýšeny pozemky účetní jednotky, jelikož došlo k přecenění majetku na reálnou hodnotu směrem nahoru. Znalecký posudek byl vyšší než účetní hodnota majetku města. Při prodeji v roce 2012 se hodnota lesních pozemků musela odúčtovat, a tudíž klesla hodnota pozemků na účtu 031. V roce 2014 se ocenění majetku reálnou hodnotou účtuje prostřednictvím účtů 035 a 036, dle bodu 6.4.3. ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

V Tab. 4.15 jsou vymezeny syntetické účty, které měly prostřednictvím nákladových a výnosových účtů dopad na VH města Konice a byly potřebné k účtování o reálné hodnotě. Z důvodu tematicky rozsáhlé práce se zde bude pojednávat pouze o tomto majetku.

Tab. 4.15 Používané účty k účtování o ocenění pozemků na reálnou hodnotu, které byly určeny k prodeji

| Název položky výkazu zisku a ztráty | SÚ |
|-------------------------------------|-----|
| Prodané pozemky | 554 |
| Výnosy z přecenění reálnou hodnotou | 664 |
| Výnosy z prodeje pozemků | 647 |

Zdroj: [32], vlastní zpracování

Důležitým rokem je 2011, kdy byly pozemky účetní jednotky určeny k prodeji, a tedy se provedlo přecenění majetku na reálnou hodnotu, a to vedoucím odboru životního prostředí. Za rok 2011 mělo ocenění majetku reálnou hodnotou pouze vliv na rozvahu účetní jednotky. Za rok 2012 došlo k prodeji pozemků, a to v souvislosti s § 64 vyhlášky odst. 1 se změna reálné hodnoty majetku určeného k prodeji vykazuje na účtu 407 a k okamžiku jeho prodeje je tato **změna zachycena výsledkově**. V jiných letech přes účet 664 účetní jednotka neúčtovala, jelikož nedošlo k ocenění majetku na reálnou hodnotu. Výnosy z přecenění pozemků na reálnou hodnotu byly zaúčtovány v roce **2012** ve výši **5 741 tis. Kč**. Podíl na celkových výnosech tedy

činil celkem 9 %. Město provedlo v roce 2012 odúčtování reálné hodnoty prostřednictvím účtu 554 v částce 5 741 tis. Kč. Podíl účtu 554 na celkových nákladech byl ve výši 10 %. Účetní jednotka prodala tyto lesní pozemky prostřednictvím obálkové metody nejvýhodnější nabídce v částce 4 150 tis. Kč. Tato částka byla zaúčtována na účet 647. Podíl na celkových výnosech byl 7 %. Tab. 4.16 znázorňuje možný výsledek hospodaření před a po přecenění majetku na reálnou hodnotu.

Tab. 4.16 Vliv ocenění lesních pozemků reálnou hodnotu na výsledek hospodaření v roce 2012 v tis. Kč

| Rok | Celkové výnosy | Celkové náklady | Výnosy bez 664 a 647 | Náklady bez 554 | VH ₁ | VH ₂ | Rozdíl VH |
|------|----------------|-----------------|----------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------|
| | <i>CV</i> | <i>CN</i> | <i>A</i> | <i>B</i> | | | |
| 2012 | 63 033 | 58 461 | 53 142 | 52 720 | 4 572 | 422 | -4 150 |

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty města Konice, vlastní zpracování

Výsledek hospodaření₁ a výsledek hospodaření₂ v Tab. 4.16 jsou vypočteny dle rovnice 4.1 a 4.2. Jak je patrné z Tab. 4.16, tak by výsledek hospodaření₂ klesl o 91 % za předpokladu nepřeceňování lesních pozemků na reálnou hodnotu. Výsledek hospodaření₂ by byl o 4 150 tis. Kč menší než výsledek hospodaření₁.

Příloha účetní závěrky města Konice poskytuje informace, které se týkají majetku přeceněného na reálnou hodnotu. Obsahuje údaje o ocenění lesních porostů jiným způsobem, např. to tedy může být zmiňovaná reálná hodnota. Dále poskytuje doplňující informace k položkám rozvahy, u ocenění majetku RH je zde uveden syntetický účet 407, dále hodnota změny stavů pozemků. Jsou zde uvedeny doplňující informace k položkám výkazu zisku a ztráty, např. k účtu 554, 647 nebo 664. Dále je v příloze účetní závěrky města Konice uvedena struktura staveb a pozemků za běžné a minulé období.

4.6 Zkušenosti zaměstnanců Městského úřadu s účetní reformou veřejných financí

Bylo položeno několik otázek vedení finančního odboru na problematiku, která se týkala účetní reformy veřejných financí. Níže je uvedeno pár otázek, které se týkají účetní reformy veřejných financí a reakce zaměstnanců Městského úřadu Konice. Otázky vycházely z projektu SP 2015/80 „Kvantifikace dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji a jejich vyhodnocení“. Projekt byl vypracován zaměstnanci katedry účetnictví a daní na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzity Ostrava. [16]

Na otázku, zdali bylo město dostatečně předem seznámeno o průběhu účetní reformy, popřípadě s kým nejvíce spolupracovalo při změnách, které z reformy vyplývaly, dotazovaní odpověděli, že při změnách, které se týkaly účetní reformy veřejných financí a o jejich průběhu bylo město informováno především prostřednictvím auditora, který je zaměstnancem Městského úřadu. Ten spolupracoval s finančním odborem, pomáhal jim při veškerých přechodech na nový účetní systém města. Nejvíce tedy spolupracovali se svým interním auditorem. Krajský úřad ani Ministerstvo financí jim v tomto ohledu moc nepomáhalo. Od Krajského úřadu nepřišly žádné informace, které by se týkaly účetní reformy veřejných financí, metodiky účtování aj. Pokud se město Konice obrátilo s nějakým dotazem na Krajský úřad v Olomouci, nepřišla jim ani zpětná vazba. Jedinou výhodou pro účetní jednotku bylo, že v roce 2010 přišel nový zaměstnanec na finanční oddělení města Konice z příspěvkové organizace, kde např. již účtovali o odpisech, a tudíž měli aspoň výhodu při zavádění odpisování v tomto městě. Olomoucký kraj nevydává žádnou metodiku a město Konice vycházelo z metodických pokynů Jihočeského kraje, dle portálu jednotlivých krajů.

Na otázku, zdali byla zapotřebí změna účetního programu, dotazovaní odpověděli, že při reformě veřejných financí bylo také zapotřebí přeinstalovat účetní systém Ginis od firmy Gordic, ve kterém vedou veškerou evidenci. Úkol provedli programátoři této společnosti. Tento program mají už od roku 2003 a v roce 2010 přišli zaměstnanci z firmy Gordic a nastavovali např. přílohy, výkaz zisku a ztráty, rozvahu aj. v návaznosti na nové výkaznictví, které vyplývalo z účetní reformy. Zaměstnanci úřadu nejsou příliš spokojeni s tímto softwarem, jelikož je tento program složitější, pomalejší a při aktualizacích software reaguje pomaleji na různé změny. Zaměstnancům města Konice se dokonce stalo, že se aktualizace programu sama smazala.

Na otázku, zdali bylo zapotřebí při účetní reformě veřejných financí více pracovní síly, popřípadě i externích odborníků, dotazovaní odpověděli, že při reformě veřejných financí město Konice nezaměstnávalo další pracovníky, pouze přišla výměna jednoho pracovníka, a to za důchod. Přibýlo více pracovních povinností, více přesčasových prací, ale stejný počet zaměstnanců zůstal.

Na otázky, zdali využívají „nových“ účetních výkazů, jestli využívají informací z účetnictví, a to kromě úředníků i vedení města Konice, tj. starosta, zastupitelstvo města atd., při řízení města a rozhodování o něm, odpověděli respondenti, že je podle pana starosty i vedoucího finančního oddělení tím nejdůležitějším rozpočet FIN 12, obce neplatí daň a nevyužívají výkaz zisku a ztráty, berou ho jen okrajově. Při řízení a rozhodování nevyužívají

starosta, místostarosta ani jiní informace z účetnictví. Pro vedení města Konice je nejdůležitější rozpočtové hospodaření. Účetní závěrka však musí být schválena zastupitelstvem města. Nejdříve jej schvaluje finanční výbor, dále se předkládá radě, pak zastupitelstvu. Nejvíce využívají při svém řízení a rozhodování výkazy v rámci rozpočtu. Účetní závěrku zastupitelstvo pouze schvaluje, avšak dále ji ke svému řízení a rozhodování nevyužívá. Informace z účetní závěrky nevyužívají interní pracovníci města Konice, musí je dle zákona sestavovat a dále je předávat, aby bylo možné vytvořit souhrnné účetní výkaznictví za Českou republiku. Zaměstnanci Městského úřadu v Konici berou tuto problematiku za věc, která musí být, protože je tedy ze zákona povinností.

4.7 Shrnutí

Analýza jednotlivých účetních metod a jejich vliv na účetní závěrku města Konice byla provedena v kapitole 4. Město Konice poprvé účtovalo o časovém rozlišení nákladů a výnosů a dohadných položkách aktivních a pasivních v roce 2010. Podíl přechodných položek aktivních na celkových netto aktivech města se od roku 2010 až 2015 průměrně pohybovaly ve výši 14 %. Nevýznamnější vliv na majetek města Konice měl účet 388, za rok 2010 to bylo ve výši 22 % celkových netto aktiv. Podíl přechodných položek pasivních na pasivech města Konice se od roku 2010 do roku 2015 průměrně pohybovaly okolo 0,45 %.

První použití metody odpisování dlouhodobého majetku muselo město Konice použít v účetní závěrce sestavované k 31. 12. 2011. Účetní jednotka provedla dopočet opravěk ke konci roku 2011 a zaúčtovala jej na vrub účtu 406 a ve prospěch účtu 07x a 08x. V roce 2011, z důvodu zavedení „dooprávkování“, poklesla hodnota dlouhodobého nehmotného majetku o 19 %. Dlouhodobý hmotný majetek v důsledku opravěk v roce 2011 klesl pouze o 9 %. Na účtu 406 byla evidována hodnota 38 893 tis. Kč, která snížila hodnotu VK. Účetní jednotka také musela ke konci roku 2011 tyto dopočetné oprávkování násobit transferovým podílem a zaúčtovat na vrub účtu 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* a ve prospěch účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*, bod 8.4. ČÚS 708. Účetním zápisem došlo pouze k přesunu hodnot mezi dvěma rozvahovými položkami na straně pasiv. Od roku 2012 začala účetní jednotka plnohodnotně odpisovat dlouhodobý majetek města Konice, a to přes nákladový účet 551. Za rok 2012 byl podíl odpisů na celkových nákladech ve výši 14 %. Účetní jednotka také v roce 2012 provedla výpočet poměrné části odpisů, která byla rozpuštěna do výnosů a zaúčtovala je na stranu MÁ DÁTI účtu 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* a na stranu DAL účtu 672 – *Výnosy vybraných místních institucí z transferů*. Podíl poměrné části odpisů rozpuštěných do výnosů na celkových výnosech byl za rok 2012 ve výši 7 %.

V důsledku zavedení odpisování byl výsledek hospodaření města Konice o 54 % menší, než kdyby se majetek města neodpisoval.

Metodu opravných položek město Konice použilo ve svém účetnictví poprvé k 1. 1. 2010. Účetní jednotka k tomuto datu účtovala prostřednictvím účtu 406 a účtu opravné položky k odběratelům 194. Za rok 2010 účet odběratelů vlivem zavedení opravné položky klesl o 14 %. Za rok 2012 hodnota účtu 315 vlivem zavedení opravné položky klesla o 50 %. V roce 2014 účetní jednotka tvořila opravnou položku k účtu 469 ve výši 93 tis. Kč a v důsledku opravné položky klesla tato hodnota o 67 %. Opravné položky měly také dopad na výsledek hospodaření města Konice, a to prostřednictvím účtů 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek*, 557 – *Náklady z odepsaných pohledávek* a 643 – *Výnosy z vyřazených pohledávek*. Účetní opravné položky měly vliv na náklady účetní jednotky, na výnosy, a tedy na celkový výsledek hospodaření účetní jednotky. Za rok 2010 z důvodu povinnosti tvorby opravných položek klesl výsledek hospodaření o 96 tis. Kč, tj. o 8 %. Podíl účtů potřebných k zaúčtování OP na celkových výnosech a nákladech byl zanedbatelný.

Další účetní metodou, kterou město Konice od roku 2013 tvoří, jsou rezervy. Rezerva je tvořena na opravu dlouhodobého majetku. O tvorbě rezerv účtovala účetní jednotka na vrub účtu 555 a ve prospěch syntetického účtu 441. Podíl rezervy na celkových nákladech se od roku 2013 do roku 2015 pohyboval v průměru ve výši 0,4 %. Podíl účetních rezerv na pasivech města Konice je zanedbatelný a od roku 2013 do roku 2015 se průměrně pohyboval ve výši 0,12 %. Výsledek hospodaření v roce 2013 by byl o 3 % vyšší, pokud by se rezervy netvořily.

Město Konice přeceňovalo rozsáhlé množství lesních pozemků, které byly zastupitelstvem určeny k prodeji a následně přeceněny na reálnou hodnotu. Kvalifikovaný odhad provedl vedoucí odboru životního prostředí. Výnosy z přecenění pozemků na reálnou hodnotu byly zaúčtovány v roce 2012 přes účet 664 ve výši 5 741 tis. Kč. Podíl na celkových výnosech tedy činil celkem 9 %. Město provedlo v roce 2012 odúčtování reálné hodnoty prostřednictvím účtu 554 v částce 5 741 tis. Kč a ve stejné výši byl snížen účet 031. Podíl účtu 554 na celkových nákladech byl ve výši 10 %. Účetní jednotka prodala tyto lesní pozemky pomocí obálkové metody nejvýhodnější nabídce v částce 4 150 tis. Kč. Tato částka byla zaúčtována na účet 647. Od 1. 1. 2014 se ocenění majetku reálnou hodnotou účtuje prostřednictvím účtů 035 a 036, dle bodu 6.4.3. ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek. Výsledek hospodaření klesl v roce 2012 o 91 %, za předpokladu nepřecenování lesních pozemků na reálnou hodnotu.

4.8 Doporučení pro město Konice

Při zpracování této diplomové práce se vycházelo především ze zákonů, vyhlášek, interních materiálů města Konice a také z jejich směrnic, které účetní jednotka sestavuje ke každé účetní metodě. Některé směrnice byly velice podrobně zpracované, např. evidence a účtování majetku nebo odpisování dlouhodobého majetku. Jiné vnitroorganizační směrnice byly naopak zpracovány méně, a to např. směrnice na rezervy. Účetní jednotce bych tedy doporučila, při řešení problematiky účetního odpisování dlouhodobého majetku, aby do svého účetnictví zavedla **zbytkovou hodnotu** k tomuto majetku. Z právní úpravy vyplývá, že zohlednění zbytkové hodnoty je pouze doporučením, nikoliv povinností účetních jednotek o tuto hodnotu snižovat pořizovací cenu dlouhodobého majetku, avšak dle mého názoru by v účetnictví neměla být vykazována hodnota dlouhodobého majetku s nulovou zůstatkovou cenou. Navrhla bych tedy např. 5% ocenění majetku, samozřejmě účetní jednotka může stanovit vyšší i nižší hranici zbytkové hodnoty. Dále bych chtěla účetní jednotce doporučit, aby si stanovila do odpisových plánů k jednotlivým druhům majetku jejich klasifikaci dle produkce a stavebních děl.

Dále bych chtěla navrhnout městu Konice, aby do své směrnice k opravným položkám zaznamenalo okamžik, kdy budou účtovat o odpisu pohledávek. Vnitřním předpisem by měli stanovit např. pohledávky, které jsou považovány za nedobytné, a ke kterým by měl být tedy vytvořen jejich odpis a následně den jejich zaúčtování.

Při práci se směrnicemi byla nejméně vypracovaná metodika rezerv. Účetní jednotce bych chtěla doporučit rozšíření směrnice o zásady tvorby rezerv, co musí být splněno, jaké podmínky musí být dodrženy, aby tato rezerva mohla být tvořena. Dle mého názoru je důležitým prvkem, který by mohlo město Konice do své vnitřní směrnice zařadit to, jak stanovila účetní jednotka výši těchto rezerv, např. odhadem výše předpokládaného následku budoucího rizika, stanovení rezervy procentem z odhadované výše předpokládaného následku budoucího rizika nebo jiný vhodný způsob, který by částku rezervy stanovil. Dále bych navrhla městu vnitřním předpisem stanovit hranici významnosti pro účtování o rezervách např. 0,5 – 1,5 % netto aktiv, dle auditorské směrnice. Aktiva netto za rok 2013 byla ve výši 393 069 tis. Kč, hranice významnosti pro tvorbu rezerv by tedy byla od 1 965 345 do 5 896 035 Kč. Výše rezervy, o které účetní jednotka účtuje, není dle mého názoru významná, jelikož za rok 2013 je pouze ve výši 125 000 Kč. Také bych doporučila zaznamenat do směrnice stanovení odpovědných osob, které by posuzovaly významnost rezerv. Mohou to být např. pracovníci finančního odboru, tajemník města nebo personální síla v odboru správy majetku aj.

5 Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo zjistit a vyhodnotit dopad nově zavedených účetních metod do účetnictví některých vybraných účetních jednotek, mezi něž patří reálná hodnota, tvorba opravných položek, časové rozlišení, tvorba a zúčtování rezerv a problematika odpisování dlouhodobého majetku. Diplomové práce zkoumala analýzu vlivu metod na hodnotu majetku a zdrojů krytí v rozvaze a také dopad na náklady a výnosy, tedy na výsledek hospodaření. V rámci diplomové práce byla popsána problematika účetní reformy státu v podmínkách města Konice v letech 2010 až 2015. V souvislosti s účetní reformou byly zavedeny účetní metody, které měly přispět k vyšší vypovídací schopnosti účetních závěrek municipálních jednotek. Některé účetní metody již mohly být aplikovány v účetnictví územně samosprávných celků, a to např. časové rozlišení a dohadné položky, nebo se mohly v rámci svých příspěvkových organizací setkat s odpisováním dlouhodobého majetku.

Druhá kapitola je zaměřena na základní změny, které proběhly ve veřejném sektoru od roku 2010. Popisuje základní teze účetní reformy veřejných financí, jednotlivé fáze účetních metod a jejich první povinnost aplikace do účetního systému municipálních jednotek, jednotlivé zákony a vyhlášky, které prošly změnou při reformě. Největší zvratem prošla směrná účtová osnova, od roku 2010 se výrazně přetvořila její struktura. Závěr druhé kapitoly také charakterizuje samotné město Konice s přihlédnutím k jeho historii. Město, pro zpřesnění, leží v Olomouckém kraji, nedaleko města Prostějova.

Třetí kapitola diplomové práce obsahovala účetní metody, které město Konice využívá a aplikuje do svého účetnictví. Část kapitoly je zaměřena na charakteristiku účetních metod, jejich legislativu, směrnice účetní jednotky a také na praktické příklady, jak město Konice postupovalo při jejich tvorbě. Je zde provedena analýza dlouhodobého majetku města Konice za účetní období 2014 a 2015. Dlouhodobý majetek města tvořil v roce 2015 z 96 % dlouhodobý hmotný majetek, ze 3 % dlouhodobý nehmotný majetek a finanční majetek ve výši 1 %. Třetí kapitola se také zabývala „doprávkováním“ k 31. 12. 2011, odpisováním ve městě Konice, opravnými položkami k pohledávkám, jelikož město Konice netvořilo opravné položky k majetku ani k zásobám. Dále jsou zde řešeny účetní rezervy. Město Konice tvořilo rezervu na opravu vodovodů a kanalizací. Poslední část třetí kapitoly se zabývá problematikou ocenění majetku na reálnou hodnotu.

Čtvrtá kapitola vyhodnocuje dopad účetních metod používaných účetní jednotkou na hodnotu majetku a výsledek hospodaření města v jednotlivých letech. První podkapitola

sleduje časové rozlišení nákladů a výnosů a dohadné položky aktivní a pasivní. Město Konice dříve o těchto položkách neúčtovalo a jejich první použití se objevilo v rozvaze za rok 2010. Podíl přechodných položek aktivních na celkových netto aktivech, od roku 2010 do roku 2015, se průměrně pohyboval okolo 14 % a podíl přechodných položek pasivních na pasivech, od roku 2010 do roku 2015, se průměrně pohyboval ve výši 0,45 %.

Dále se zde řeší analýza vlivu metody odpisování dlouhodobého majetku v účetní závěrce města Konice. Účetní jednotka provedla ke konci roku 2011 „dooprávkování“ a zaúčtovala jej na vrub účtu 406 a ve prospěch účtů 07x nebo 08x. Dopočet opravek činil 38 898 tis. Kč a podíl na pasivech prostřednictvím účtu 406 tvořilo 7 %. Podíl odpisů na celkových nákladech byly v roce 2012 ve výši 14 %. Vlivem zavedení odpisů došlo k poklesu výsledku hospodaření o 54 %. Opravné položky k pohledávkám měly také vliv na účetní závěrku municipálních jednotek. V důsledku zavedení opravných položek se v roce 2010 výsledek hospodaření města snížil o 8 %.

Oproti roku 2010 vzrostla v roce 2011 korekce aktiv o 38 888 tis. Kč, tj. o 99,87 %. Celková hodnota aktiv vč. oběžných aktiv pak vlivem zavedení opravek a opravných položek k majetku klesla o 7 %. Nejvýznamnější vliv na snížení celkové hodnoty aktiv měl dopočet opravek u dlouhodobého hmotného majetku. Oprávky snížily hodnotu dlouhodobého hmotného majetku o 37 836 tis. Kč. Celková hodnota aktiv se v roce 2011 snížila o 38 938 tis. Kč, tzn. že podíl opravek u DHM na celkových oprávkách aktiv činil 97 %. Opravné položky měly zanedbatelný dopad na celková aktiva města Konice.

Dále je zde věnována podkapitola rezervám. Město Konice tvoří rezervu od roku 2013. Účetní jednotka o tvorbě rezerv účtovala na vrub účtu 555 a ve prospěch účtu 441. Podíl rezerv na celkových pasivech se od roku 2013 do roku 2015 průměrně pohyboval ve výši 0,12 %. Podíl účetních rezerv na celkových nákladech činil v roce 2013 pouze 0,22 %. Výsledek hospodaření v roce 2013 mohl být o 3 % vyšší, pokud by se rezervy netvořily. Poslední kapitola se zabývá oceněním majetku, který byl určen k prodeji, a to reálnou hodnotou. Změnu reálné hodnoty majetku určeného k prodeji město vykazovalo na účtu 407 v částce 5 791 tis. Kč a k okamžiku jeho prodeje tuto změnu zachytilo výsledkově. Podíl na pasivech účtu 407 byl zanedbatelný.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

[1] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 632 s. ISBN 978-80247-3637-2.

[2] OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd., Praha, C. H. Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-807400-342-4.

[3] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. 1. vyd. Turnov: Acha obec účtuje, 2012. 710 s. ISBN 978-802-6027-805.

[4] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Rozpočtová skladba v roce 2016*. Praha: Acha obec účtuje, 2016. 251 s. ISBN 978-80-905420-3-7.

[5] SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 100 postupů účtování 2010*. Olomouc: ANAG, 2010. 439 s. ISBN 978-80-7263-594-8.

[6] SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 314 postupů účtování 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. 607 s. ISBN 978-80-7263-864-2.

[7] SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 374 postupů účtování 2016*. Olomouc: ANAG, 2016. 656 s. ISBN 978-80-7554-004-1.

[8] VODÁKOVÁ, Jana a kol. *Nástroje ekonomického řízení ve veřejném sektoru*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 208 s. ISBN 978-80-7478-324-1.

Články v odborném časopise

[9] GALUŠOVÁ, Lenka. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí. Účetní metoda časového rozlišení nákladů a výnosů a její používání v účetnictví některých vybraných účetních jednotek*. 2016, č. 3. ISSN 1213-3493.

Právní předpisy

[10] *České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.* Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-092-6.

[11] Vyhláška č. 270 ze dne 8. 9. 2010 o inventarizaci majetku a závazků. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2010, částka 100, s. 3898-3905. Dostupný také z: <file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/sb100-10.pdf>. ISSN 1211-1244.

[12] Vyhláška č. 312 ze dne 11. 12. 2014 o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2014, částka 125, s. 3858-3915. Dostupný také z: [file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/sb0125-2014-312-2014%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/sb0125-2014-312-2014%20(1).pdf)

[13] Vyhláška č. 383 ze dne 27. 10. 2009 o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 124, s. 6230-6241. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=5590>. ISSN 1211-1244.

[14] Vyhláška č. 410 ze dne 11. 11. 2009, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 133, s. 6854-6866. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=5600>. ISSN 1211-1244.

[15] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z: [file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/sb107-91%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/sb107-91%20(3).pdf). ISSN 1211-1244.

[16] Zákon č. 593 ze dne 21. prosince 1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 119, s. 3565-3567. Dostupný také z: <file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/sb119-92.pdf>. ISSN 1211-1244.

Elektronické dokumenty

[17] DENÍK VEŘEJNÉ SPRÁVY. *Analýza dopadů reformy účetnictví státu na obce v Moravskoslezském kraji* [online]. 2015 [cit. 2017-04-01]. Dostupné z: <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6704853>

[18] FINANČNÍ ZPRAVODAJ. *Sdělení o zrušení Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, č. 501 až 522* [online]. 2009 [cit. 2017-03-25]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/info/fz09024>

[19] IPSAS 19 — PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS [online]. 2002 [cit. 2016-11-12]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-19-provisions-c.pdf>

[20] MĚSTO KONICE. *Historie města Konice* [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: <http://konice.cz/mesto/ds-1094/p1=68>

[21] MĚSTO KONICE. *Organizační řád a struktura* [online]. [cit. 2017-03-25]. Dostupné z: <http://konice.cz/organizacni-rad-a-struktura/d-1397/p1=2521>

[22] MĚSTO KONICE. *Prapor a znak* [online]. [cit. 2017-03-25]. Dostupné z: <http://konice.cz/prapor-a-znak/d-2333/p1=68>

[23] MĚSTO KONICE. *Stavební památky* [online]. [cit. 2017-03-25]. Dostupné z: <http://konice.cz/stavebni-pamatky/ds-1095/archiv=0&p1=68>

[24] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *České účetní standardy č. 701 až č. 710 pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ke dni 1. ledna 2016* [online]. [cit. 2017-03-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platne-ceske-ucetni-standardy/2016/ceske-ucetni-standardy-c-701-az-c-710-pr-23618>

[25] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Metodika tvorby Pomocného analytického přehledu* [online]. [cit. 2017-03-25]. Dostupné z: file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/Metodika_2013-07-01_PAP-Metodika-tvorby-ke-dni-172013-v3-bez-vyznaceni-zmen_verze-03.pdf

- [26] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace* [online]. 2009 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>
- [27] STÁTNÍ POKLADNA. *Centrální systém účetních informací státu (CSÚIS)* [online]. 2013 [cit. 2016-11-13]. Dostupné z: <http://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/zakladni-popis>
- [28] STÁTNÍ POKLADNA. *Metodické informace* [online]. 2016 [cit. 2016-11-05]. Dostupné z: <http://www.statnipokladna.cz/cs/csuis/metodicke-informace>
- [29] VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Základní principy vzniku účetnictví státu* [online]. 2007 [cit. 2016-10-01]. Dostupné z: file:///C:/Users/Simona%20Jarmarov%C3%A1/Downloads/Usneseni_2007-0561_2007-05-23_k-vytvoreni-ucetnictvi-statu.pdf

Ostatní

- [30] Směrnice č. 6 – Evidence a účtování majetku
- [31] Směrnice č. 10 – Časové rozlišení a rezervy
- [32] Směrnice č. 11 – Odpisování dlouhodobého majetku
- [33] Směrnice č. 13 – Reálná hodnota majetku určeného k prodeji
- [34] Směrnice č. 15 – Opravné položky

Seznam zkratk

| | |
|--------------|--|
| <i>CSÚIS</i> | Centrální systém účetních informací státu |
| <i>ČÚS</i> | České účetní standardy |
| <i>ČOV</i> | Čistič odpadních vod |
| <i>D</i> | Dal |
| <i>DDHM</i> | Drobný dlouhodobý hmotný majetek |
| <i>DDNM</i> | Drobný dlouhodobý nehmotný majetek |
| <i>DFM</i> | Dlouhodobý finanční majetek |
| <i>DHM</i> | Dlouhodobý hmotný majetek |
| <i>DNM</i> | Dlouhodobý finanční majetek |
| <i>DPH</i> | Daň z přidané hodnoty |
| <i>DSO</i> | Dobrovolný svazek obcí |
| <i>IAS</i> | International Accounting Standards |
| <i>IFRS</i> | International Financial Reporting Standards |
| <i>IPSAS</i> | International Public Sector Accounting Standards |
| <i>MD</i> | Má dáti |
| <i>MFČR</i> | Ministerstvo financí České republiky |
| <i>NOZ</i> | Nový občanský zákoník |
| <i>NVÚJ</i> | Některé vybrané účetní jednotky |
| <i>OP</i> | Opravná položka |
| <i>OSS</i> | Organizační složky státu |
| <i>OUÚP</i> | Okamžik uskutečnění účetního případu |
| <i>PAP</i> | Pomocný analytický přehled |
| <i>P.Č.</i> | Parcelní číslo |


| | |
|-------------|--------------------------------|
| <i>PHM</i> | Pohonné hmoty |
| <i>PKZ</i> | Pomocný konsolidační záznam |
| <i>RH</i> | Reálná hodnota |
| <i>SOAP</i> | Simple Object Access Protocol |
| <i>SÚ</i> | Syntetický účet |
| <i>SYN</i> | Syntetický |
| <i>ÚJ</i> | Účetní jednotka |
| <i>ÚS</i> | Účtová skupina |
| <i>ÚSC</i> | Územní samosprávný celek |
| <i>ÚT</i> | Účetní třída |
| <i>VH</i> | Výsledek hospodaření |
| <i>XML</i> | Extensible Markup Language |
| <i>ZOK</i> | Zákon o obchodních korporacích |
| <i>ZP</i> | Znalecký posudek |

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. dubna 2017


.....
Bc. Simona Jarmarová

Seznam příloh

- | | |
|-----------|--|
| Příloha 1 | Přehled Českých účetních standardů dle vyhlášky č. 505/2002 Sb. |
| Příloha 2 | Organizační řád a struktura městského úřadu |
| Příloha 3 | Tabulka časového rozlišení a dohadných položek |
| Příloha 4 | Stanovená doba používání u vybraného majetku města Konice |
| Příloha 5 | Tabulka účtů pohledávek a k nim přiřazené opravné položky |
| Příloha 6 | Okamžik uskutečnění účetního případu u majetku určeného k prodeji přeceňovaného na reálnou hodnotu |
| Příloha 7 | Směrná účtová osnova některých vybraných účetních jednotek, platná k 1. 1. 2016 |